

**A. I. N°** - 147771.0002/14-8  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**AUTUANTE** - VALDEMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 30.07.2015

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0126-05/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ATRAVÉS DA EMISSÃO DE ECFs. Reconhecida parcialmente a arguição defensiva. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente mantida. **b)** ATRAVÉS DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL; Demonstrado que efetivamente estão incorretas as alíquotas aplicadas. Infração mantida; **c)** ATRAVÉS DAS TRASFERÊNCIAS PARA OUTRAS UNIDADES FEDERATIVAS. Demonstrado que efetivamente estão incorretas as alíquotas aplicadas. Não foram provadas as devoluções. Infração mantida. 2. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA: **a)** DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIS DO QUE O DEVIDO NAS NOTAS DE AQUISIÇÃO. Ajustada a apuração do imposto devido com a correção da alíquota dos produtos Hp e ASUS que são computadores. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente mantida; **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM O IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. O autuado não demonstra que efetuou as saídas tributadas. Infração mantida; **c)** FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO EM RAZÃO DA SAÍDA COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Confirmada a redução de base de cálculo nas saídas e a falta do respectivo estorno dos créditos. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO; **c)** MERCADORIAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O sujeito passivo não demonstra com documentos probatórios as perdas normais previstas legalmente e demais argumentos trazidos em sua peça defensiva que caracterizem incorreções nos levantamentos de estoques, realizados conforme Portaria 445/98. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** MERCADORIAS EM ESTOQUE QUE PASSARAM PARA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO. O impugnante demonstra o pagamento do imposto. Infração improcedente; **b)** PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO. Caracterizada a falta de pagamento do imposto. Infração mantida. 5. FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. MULTA DE 60%. Infração reconhecida pelo impugnante. Infração procedente. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de

diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**.  
Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2014, exige ICMS e multa percentual no valor histórico de R\$1.880.415,59 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (03.02.02) – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECFs. Conforme Demonstrativo (fls. 16 a 28) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$153.316,87. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 (03.02.02) – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por Notas Fiscais. Conforme Demonstrativo (fls. 29 e 30) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$2.806,92. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 (03.02.02) – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por Transferências para outras Unidades da Federação com alíquota inferior a estabelecida na Legislação. Conforme Demonstrativo (fls. 31 a 41) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$28.094,65. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 (01.02.41) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is). Utilizou crédito fiscal de ICMS na entrada de produtos cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida conforme artigo 87 inc V e XLIV do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Conforme Demonstrativo (fls. 42 a 44) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$1.713,89. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 (01.02.05) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 58 a 77), Demonstrativos (fls. 45 a 57) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$72.190,73. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 (01.05.03) – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 91 a 107), Demonstrativos (fls. 78 a 90), Relatório (fls. 108 a 111) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$138.774,44. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 (04.05.01) – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme Demonstrativo (fls. 112 e 113) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$427.653,36. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 8 (04.05.08) – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme Demonstrativo (fls. 117 e 118) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. Observação: Retificamos o enquadramento desta infração excluindo o inciso I dos artigos 125 e 371, mantendo apenas o caput dos referidos artigos. ICMS com valor de

R\$18.131,39. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 9 (04.05.09) – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Conforme Demonstrativo (fls. 117 e 118) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$6.117,89. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 10 (07.35.01) – Deixou de recolher por antecipação tributária o ICMS relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária. Conforme Demonstrativo (fls. 119 e 120) e CD-R (fl. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$4.620,21. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 11 (07.01.02) – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 133 a 146), Demonstrativos (fls. 121 a 132) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$26.586,34. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 12 (07.15.05) – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 186 a 209), Demonstrativos (fls. 147 a 185) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. Multa percentual no valor de R\$1.000.408,90;

O sujeito passivo apresenta, às fls. 224 e 285, impugnação ao lançamento, argui, preliminarmente, a tempestividade da impugnação, relata os fatos da fiscalização imputada contra o contribuinte e descreve as infrações. Impugna as infrações 1, 2, 6, 7, 8 e 9, afirmando que são improcedentes.

Reconhece a procedência parcial do Auto de Infração no tocante aos itens 4 e 12 e informa que procederá ao pagamento de referidos débitos. Assim, na presente Impugnação serão contestadas apenas as cobranças atinentes aos itens 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 do Auto de Infração.

Na infração 1, alega erro na quantificação do crédito de ICMS da Infração 1 do Auto de Infração em relação às "operações com produtos enquadrados no regime de substituição tributária". Destaca, desde logo, o patente equívoco cometido pela Fiscalização em seu "DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308 - ITEM 1", no que se refere à Infração 01.

Explica que após analisar o demonstrativo em sua minúcia, constatou significativo erro no cálculo da fiscalização em relação à Infração 1, resultando em exigência superior àquela que seria "devida", de acordo com a própria linha de raciocínio do Sr. Auditor Fiscal e com os dispositivos legais que foram trazidos à baila.

Disse que de acordo com a Descrição dos Fatos, a Fiscalização acusa a Impugnante de ter recolhido a menor o ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. No entanto, o Sr. Auditor Fiscal não atentou para o fato de que uma parcela das mercadorias objeto da respectiva exigência de imposto está sujeita à antecipação do recolhimento do ICMS, em razão do regime de Substituição Tributária, estabelecida na legislação do Estado da Bahia.

Esclarece que, de fato, considerando o teor do artigo 353, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto (BA) nº 6.284/1997 (vigente à época das operações), não poderia o Sr. Auditor Fiscal promover a exigência de ICMS, calculado à alíquota de 17% (alíquota interna) se, *in casu*, o imposto foi integralmente antecipado quando da entrada das mercadorias no estabelecimento da

Impugnante. Transcreve o artigo citado.

Pontua que não se trata de aquisição interestadual, ocasião em que, pela existência de Convênio ou Protocolo, o contribuinte do Estado de origem fica responsável pelo recolhimento antecipado do imposto, quando da entrada da mercadoria no estabelecimento da Impugnante, o correspondente ICMS devido já foi integralmente antecipado pelo remetente, de modo que, da sua posterior saída ao consumidor final em território baiano pela Impugnante, não existe qualquer parcela devida do imposto.

Acrescenta explicando que o Fiscal se equivocou e, desconsiderando a legislação supra mencionada, efetuou o cálculo do imposto devido nas saídas a consumidor final (com base na alíquota interna), conforme se pode constatar no “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308 - ITEM 1”, sendo que não há qualquer valor devido a esse título. Exemplificou colacionando quadro com as informações discriminadas em relação aos produtos “ANDADOR INFANTINO 4080 RAINBOW” e “CAST ALM FUTTON 40X40CM VELUDO”, fl. 232, no qual demonstra o equívoco.

Afirma que tais produtos, de fato, estão sujeitos à antecipação do imposto por ocasião de sua alienação no Estado da Bahia, conforme se observa dos itens 37 e 41, do citado art. 353, II, do RICMS/BA. Reproduz o dispositivo, entretanto, sinaliza que sobre a venda de tais produtos, o Sr. Auditor Fiscal promoveu o cálculo do ICMS supostamente devido com base na alíquota interna.

Diz que o referido erro resulta em uma diferença total (apenas de principal, em valor histórico, sem acréscimo dos demais encargos) de cerca de R\$ 21.500,00 (vinte e um mil e quinhentos reais), conforme se pode observar do Demonstrativo (Doc. 03) elaborado pela Impugnante com base nos dados constantes do Auto de Infração. Registra que tal equívoco indica, de imediato, que o Sr. Auditor não conduziu adequadamente o procedimento fiscal. Mais do que isto: uma vez que se trata de inquestionáveis erros materiais (no tocante ao levantamento do valor devido e lançado), a única solução para o caso é o cancelamento integral do lançamento tributário do crédito, por inequívoco vício de nulidade.

Salienta que não há que se falar em revisão do lançamento na fase de julgamento para eventual adequação do crédito tributário, já que, repita-se, tratam-se de erros na determinação da respectiva base de cálculo. Afirma que resta, portanto, que o Sr. Agente Fiscal apurou o suposto débito incorretamente, maculando, por via de consequência, o próprio lançamento tributário. Sendo assim, afirma ser incontestável a nulidade do procedimento adotado pela Fiscalização, tendo em vista que o mesmo afronta:

- a) os artigos 142, do CTN e 39, do Decreto (BA) nº 7.629/1999, os quais não permitem erro de cálculo na apuração da base de cálculo do valor lançado - Reproduz a norma;
- b) os artigos 37, caput, da CF, e 13, da Constituição do Estado da Bahia, os quais determinam que a Administração Pública deve observância aos princípios da moralidade e eficiência;
- c) o princípio constitucional da vedação ao confisco (artigo 150, V, da CF), pois a cobrança, na verdade, atinge o patrimônio da Impugnante, uma vez que a multa em discussão esta sendo indevidamente calculada;
- d) a proteção à capacidade contributiva, constitucionalmente assegurada (artigo 145, § 1º, da CF), pois, o Sr. Auditor Fiscal, ao efetuar lançamento em desacordo com a lei, exige da Impugnante tributo além da sua capacidade econômica; e
- e) o equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, pois a exigência, na verdade, implica manifesto enriquecimento ilícito do Erário, que tomará para si valores que não lhe são devidos.

Salienta, novamente, que o procedimento de *lançamento* não pode (e não deve) se dar pelo método de *tentativa e erro*. Deste modo, pelo fato do crédito tributário ter sido apurado incorretamente, causando total insegurança jurídica na relação tributária, a Impugnante pede e espera o cancelamento integral do Auto de Infração por vício insanável.

Alega, quanto às "operações com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus

periféricos", no já citado "DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308 - ITEM 1", quanto à exigência de ICMS incidente nas operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos, o Sr. Auditor Fiscal desconsiderou que, de acordo com a legislação do Estado de Bahia, tais produtos possuem o benefício da redução da base de cálculo.

Cita o art. 87, V, do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto (BA) nº 6.284/1997 – vigente à época das operações). Declara que nos termos em que consignado no Demonstrativo elaborado pela D. Fiscalização, os inúmeros produtos comercializados a esse título, cujo imposto foi devidamente destacado à alíquota de 7%, foram desconsiderados, para exigência da diferença, por ocasião do cálculo realizado com base na alíquota interna (17%).

Pontua que, em relação aos referidos produtos, somente a cobrança de imposto (sem acréscimo dos demais encargos) resulta na diferença de cerca de R\$ 19.000,00 (dezenove mil reais), conforme Demonstrativo elaborado pela Impugnante, acostado como Doc. 04.

Explica que, pelo fato da Impugnante ter equivocadamente se creditado do imposto à alíquota de 12%, em algumas operações com os mesmos produtos, o próprio Sr. Auditor Fiscal, na acusação relativa à Infração 4, exige da Impugnante a diferença de imposto indevidamente creditado, tomando por base, justamente, a alíquota efetiva de 7%, decorrente da citada redução da base de cálculo, conforme se observa do "DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL ICMS RBC 5630864 - ITEM 4".

Junta demonstrativo indicando o equívoco, fl. 236. Diante disso, pelo fato do crédito tributário ter sido apurado incorretamente, causando total insegurança jurídica na relação tributária, não há dúvidas quanto à necessidade de cancelamento integral da cobrança em face de manifesta nulidade.

Alega, ainda, quanto à "operações com programas de computadores, produtos de ótica e sucos", afirma também que não se atentou o Sr. Auditor Fiscal que tais produtos, do mesmo modo, estão sujeitos à redução da base de cálculo de ICMS, de sorte que a exigência de imposto considerando a alíquota interna de 17% mostra-se totalmente ilegítima.

Cita novamente o dispositivo que regra a redução da base de cálculo em relação a tais produtos, que está prevista no art. 87, incisos VI, XL e LVIII, do RICMS/BA. Sustenta, portanto, que não há dúvidas de que a exigência quanto aos produtos "WINDOWS ULTIMATE 7 BRAZILIAN DVD", "WINDOWS HOME BASIC 7 BRAZILIAN DVD", "OCULOS NAT SHARK SPEEDO 18010" e "SUCO COPO 300ML", discriminados no Demonstrativo da D. Fiscalização, foi equivocadamente calculada com base na alíquota interna (17%), quando deveria ter considerado a alíquota reduzida (*vide* Demonstrativo elaborado pela Impugnante – Doc. 05).

Assim, por mais essa razão, afirma que resta evidente, portanto, a improcedência e fragilidade do trabalho conduzido pelo Sr. Auditor Fiscal, devendo ser integralmente cancelado!

No mérito, alega insubsistência das Infrações 1 e 2 - Operações com Leite "Longa Vida" - verifica que o Sr. Auditor Fiscal procedeu à autuação em virtude de equívocos ocorridos na aplicação da alíquota incidente sobre os produtos listados no referido "DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308 - ITEM 1" e também no "DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS N. FISCAIS ALÍQUOTA INCORRETA - ITEM 2".

Afirma que grande parte das operações objeto da autuação se refere a saídas de leites "longa vida". Contudo, referida exigência também não merece prosperar, conforme o artigo 87, inciso XXXV, do RICMS/BA, ao instituir o tratamento diferenciado (leia-se, redução da carga tributária) em função da procedência do produto (benefício fiscal aplicável exclusivamente ao leite "longa vida" produzido no Estado da Bahia), pois afronta diretamente à Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS 128/94.

Observa a violação, por parte da fiscalização, do art. 152, da CF e art. 11, do CTN. Explica que o tratamento diferenciado decorrente da origem da mercadoria estabelecido pela legislação

baiana viola o Princípio da Não-Diferenciação Tributária, previsto no artigo 152, da Constituição Federal, o qual preceitua: “Artigo 152 - É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.” (g.n.)

Cita que tal dispositivo consagra, na locução de Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Curso de Direito Constitucional Brasileiro*, Rio de Janeiro, Ed. Forense - 1.999, p. 305), a chamada “regra vedatória” (Art. 152).

Ressalta que, dada sua importância, o Princípio Constitucional insculpido no artigo 152, da CF, foi devidamente reproduzido pelo artigo 11, do Código Tributário Nacional (CTN). Afirma ser fundamental garantir a integração do mercado interno. Tal exigência deflui do Princípio Federativo (previsto no art. 1º, da CF) e, por essa razão, depreende-se que a regra contida no artigo 152 se configura “reforço” deste princípio no âmbito tributário.

Reitera que, com rigor, é necessário assegurar a lealdade e a solidariedade entre os Estados Federados, repelindo tentativas legislativas de secessão econômica, tal como indevidamente sugere o artigo 87, inciso XXXV, do RICMS/BA, ora impugnado, lesando profundamente o Pacto Federativo. Portanto, também por força desse Princípio, é preciso que seja afeiçoado aos demais Estados da Federação que suas mercadorias possam concorrer em igualdade de condições com aquelas produzidas pelo Estado Local.

No caso em análise, sustenta que é notória a discriminação em relação à origem do produto (Leite Longa Vida) nas operações internas (realizadas no âmbito do Estado da Bahia), em inequívoca violação ao artigo 152, da CF e artigo 11, do CTN.

Explica que de acordo com o citado artigo 87, inciso XXXV, do RICMS/BA, em relação ao “leite longa vida” de origem ou produção de outro Estado, o contribuinte do Estado da Bahia, ao adquiri-lo, tem que tributar a operação, sem qualquer redução. Vale dizer, a citada regra estabelece que se deve aplicar a alíquota de 17% sobre o valor da saída interna, prevista na legislação, enquanto que nas operações com o produto de origem baiana, por se beneficiar da redução de base, a carga tributária efetiva é de 7% sobre o valor da saída (efeito da redução da base de cálculo para 41,17% do valor da operação). Contudo, o mesmo benefício, não alcança o leite “longa vida” produzido em outro Estado (que não o da Bahia), sendo cristalina a violação à regra constitucional, à legislação complementar e ao próprio Pacto Federativo.

Frisa que o E. Supremo Tribunal Federal (STF), ao longo do tempo e em diversas outras ocasiões, afastou tentativas dessa natureza, que quebram a neutralidade econômica, a livre concorrência e violam frontalmente a Constituição Federal. No julgamento da ADI nº 349-MC/DF, em 1.990, já sob a égide da Constituição Federal de 1.988, o posicionamento da Corte Suprema já repelia o tratamento discriminatório (STF, ADI nº 349-MC/DF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJU. 26/10/90).

Em outras oportunidades, acrescenta que o Órgão Plenário do E. STF, novamente, manifestou-se de modo veementemente contrário às manobras legislativas estaduais que objetivam beneficiar mercadorias de produção local em detrimento das mercadorias oriundas de outros Estados Federativos (STF, ADI nº 3.389/RJ, Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJE.: 01/02/08; STF, ADI nº 3.936-MC/PR, Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ. 009/11/2007).

Destaca trechos do brilhante voto proferido pelo Ilmo. Ministro Relator Joaquim Barbosa, nos autos da ADI nº 3.389/RJ, que, em caso análogo ao presente, enfatizou a patente violação ao Princípio insculpido no artigo 152, da CF, pela legislação estadual, ao dar tratamento tributário diferenciado em função da procedência ou destino de uma determinada mercadoria.

Desta feita, repisa que não há dúvida acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade da restrição imposta pelo artigo 87, inciso XXXV, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97), razão pela qual esse item do Auto de Infração deve ser totalmente cancelado.

Alega violação ao art. 155, §2º, II, da CF. Disse que se fosse possível suplantar a inobservância

do impedimento de outorga de tratamento fiscal diferenciado em razão da procedência do leite longa vida, o que se alega apenas por amor à argumentação, a validade das imposições do mencionado artigo 87, inciso XXXV, do RICMS/BA, encontra, ainda, outra barreira na Constituição Federal. Cita novamente o artigo 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal.

Reitera que da leitura do citado inciso III, do §2º, do dispositivo acima transcrito (art. 155, da CF), que o legislador do ICMS pode discriminar o percentual de incidência dessa exação, levando em conta o grau maior ou menor da necessidade (essencialidade do produto) à população. Pontua que vale dizer que, em face do referido princípio da seletividade e essencialidade, o legislador constitucional atribui ao legislador estadual a faculdade de onerar diferentemente os bens e serviços sobre os quais incide o ICMS. Nesse sentido, pertinentes são as considerações tecidas por Roque Antônio Carrazza e Aliomar Baleeiro sobre o tema (Roque Antonio Carrazza in ICMS, 12ª Edição, Editora Malheiros, p. 402/403; BALEEIRO apud Roque Antonio Carrazza in ICMS, 12ª Edição, Editora Malheiros, p. 401).

Assim, discorre que o critério indicativo da essencialidade das mercadorias, para fins da seletividade do ICMS, decorre da necessidade ou indispensabilidade das mercadorias e serviços no contexto da vida como um todo.

Esclarece que tanto a observância desse princípio é indispensável ao equilíbrio da sociedade, que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) reuniu-se em meados de 1994 e editou o Convênio ICMS 128/94, o qual foi ratificado por todos Estados e pelo Distrito Federal, incluindo o Estado da Bahia. Referido Convênio em sua cláusula primeira dispõe que os Estados e o Distrito Federal ficam autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica (dentre elas, o leite “longa vida”).

Afirma ser desnecessária qualquer demonstração do quão essencial é o consumo desse citado produto pela população. Justamente, por essa razão, lhe é prevista uma tributação diferenciada, com carga tributária reduzida. Repete que: a Constituição Federal em seu artigo 155, §2º, II, da CF, bem como o Convênio ICMS 128/94, não fazem qualquer distinção quanto à possibilidade de um item ser (ou não) essencial (incluído ou excluído da cesta básica) em função da sua origem. Pergunta "Como poderia, então, o Fisco Baiano fazer tal distinção?" Contudo, mais uma vez deve ser ressaltado que o artigo 87, inciso XXXV, do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto/BA nº 6.284/97) impôs tratamento tributário diferenciado ao leite “longa vida” advindo de outros Estados, violando o próprio intento do benefício fiscal aduzido, em razão de sua essencialidade.

Ademais, sustenta ser notório que esse procedimento impactará o preço final do produto pago pelo consumidor. Tal majoração implica evidente impacto social, já que aqueles que têm acesso às mercadorias produzidas no Estado da Bahia poderão adquirir os produtos por valor significativamente inferior ao pago pelos consumidores que não têm acesso aos mesmos produtos originados de outras Unidades da Federação.

Indaga que: "o que foi feito com o objetivo social da seletividade do produto em razão de sua essencialidade previsto no Texto Constitucional?" Deste modo, pontua que está correto o procedimento utilizado pela Impugnante, ou seja, aplicar a redução da carga tributária (seja por meio de crédito presumido, redução de base de cálculo, redução de alíquota, ou qualquer outro incentivo) para todas as mercadorias integrantes da Cesta Básica, inclusive ao leite “longa vida”, sob pena de ofensa direta ao artigo 155, § 2º, incisos III e XII, alínea g, da CF/88. Portanto, por mais esse motivo, o Auto de Infração deve ser cancelado nesse particular.

Irresigna quanto às operações com composto lácteo. Disse que outra parcela bastante significativa dos produtos objeto da presente autuação (Infração 1, do Auto de Infração em referência) se refere ao “composto lácteo”. Cita o art. 87, inciso XXI.

Destaca que, da leitura do artigo acima, a legislação baiana faz menção expressa ao “leite em pó”, deixando de incluir de forma expressa, no benefício da redução da base de cálculo do ICMS,

o composto lácteo.

Registra que no “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308 - ITEM 1”, no exercício de 2011, a Impugnante promoveu a comercialização do produto “COMPOSTO LÁCTEO IDEAL 200G”. Afirma que o citado composto lácteo é produzido pela empresa Nestlé Brasil Ltda., que, em seu *site*, detalha os ingredientes do produto da seguinte forma: “Leite em pó integral, maltodextrina, óleo de soja, açúcar, vitaminas, pirofosfato de ferro e emulsificante lecitina de soja. Não Contém Glúten. Este produto não é leite em pó. Ideal, além de ser composto por leite em pó integral, é adicionado de vitaminas e nutrientes.” (g.n.)

Afirma que o produto em questão diferencia-se do leite em pó propriamente dito unicamente pelo fato de que, em sua composição, além do leite, são acrescentados nutrientes e vitaminas. Trás pesquisa na *internet*, sobre a composição do composto lácteo (SANTOS, Jennifer, “Entenda a diferença entre Leite X Composto Lácteo”, disponível em <http://www.campoformosonoticias.com/>, acesso em 21/07/2014).

Assevera que não há dúvidas de que o leite em pó e o composto lácteo são produtos distintos. Entretanto, a distinção repousa apenas e tão somente no fato de que, no composto lácteo, são acrescentados outros ingredientes ao leite em pó, incorporando outras vitaminas e nutrientes não encontrados na composição original do leite. Disse que tal circunstância, contudo, não pode ser trazida como excludente ao benefício da redução da base de cálculo do leite em pó, por nítida violação ao princípio da isonomia e da seletividade, aduz que o objetivo do legislador baiano é justamente incrementar o mercado voltado aos alimentos básicos, essenciais ao consumo humano, não guardando qualquer razão de ser a intenção da D. Fiscalização em restringir o benefício apenas ao leite em pó.

Por essa razão, traz à baila os comentários tecidos no tópico anterior, deve ser reconhecida a ilegitimidade da autuação, com o seu integral cancelamento ou, quando menos, a reformulação da autuação para o cômputo da alíquota reduzida aplicável às operações internas com o produto “COMPOSTO LÁCTEO IDEAL 200G”.

Em relação à infração 3 - Ilegitimidade da exigência de ICMS sobre operações de devolução de mercadorias - disse que o Sr. Auditor Fiscal entendeu que o autuado: *“em que pese se tratar de transferência de mercadorias às filiais da Impugnante no Estado de São Paulo, a alíquota de 12%, aplicável às operações de remessa de mercadorias ao Estado Paulista, teria sido desconsiderada, ensejando diferença de imposto a recolher”*.

Explica que, o Sr. Auditor analisou superficialmente as operações promovidas pela Impugnante, sem sequer verificar a sua natureza. Com efeito, registra que caso se debruçasse sobre os documentos fornecidos, sem desprezar o CFOP neles discriminados, teria verificado a D. Fiscalização que as operações dizem respeito a devoluções de mercadorias aos estabelecimentos filiais da Impugnante, pois a análise do “DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE TRANSFERÊNCIAS ALÍQUOTA 7% 563 - ITEM 3”, elaborado pela D. Fiscalização, verifica-se que nas respectivas Notas Fiscais que suportaram as operações objeto de questionamento, são discriminados os CFOPs n<sup>os</sup> 6.152 (Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) e 6.409 (Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária).

Declara que uma vez constatado que as operações refletem transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, o fato do imposto ter sido destacado à alíquota de 7%, indica se tratar de devoluções de mercadorias, sendo que nas operações dessa natureza, para que haja equivalência com o imposto debitado na operação de remessa original, o retorno da mercadoria é tributado com base na alíquota da primeira operação. Nesse sentido cita dispositivo da legislação do Estado da Bahia, conforme se verifica do art. 561, do RICMS/97. Logo, diante dessa situação, bastaria ao Sr. Auditor Fiscal requerer algumas das Notas Fiscais para confirmar que, de fato, as operações em questão refletiam devolução de mercadorias aos estabelecimentos filiais no Estado de São Paulo, e não simplesmente ignorar todas essas circunstâncias e proceder à exigência despropositada de imposto, sem solicitar qualquer esclarecimento.



Na consecução de suas funções, diz que cabe à Fiscalização o exercício detido e minucioso da apuração da ocorrência da infração à legislação tributária. Não lhes cabe presumir, a partir de análises superficiais, a ocorrência de infração à obrigação tributária. Com efeito, para que não parem dúvidas quanto à correção de sua conduta, acosta a Impugnante, nesta oportunidade e por amostragem, algumas das Notas Fiscais objeto da presente discussão, em que é possível se aferir a natureza de devolução das operações, justificando a alíquota utilizada (frise-se, mesma alíquota adotada na remessa das mercadorias devolvidas).

A título ilustrativo, colaciona o teor da Nota Fiscal nº 3463, onde são destacadas não só a natureza da operação, como as informações a respeito das operações originais, fl. 250.

Demonstra que apontou com clareza as informações a respeito das operações originais e que não se pode admitir que a falta de detalhes da operação original seja justificativa para a exigência de diferença de imposto se, na hipótese, não restam dúvidas acerca da natureza das transferências, qual seja, de devolução.

Disse que quando menos, se justificaria a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e jamais a exigência da própria obrigação principal. E não é só: ainda que não se entenda pela existência das operações de devolução, o que se admite por amor à discussão, não restam dúvidas da ocorrência de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, hipótese que não se configura como fato gerador do ICMS. Explica através dos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal - Transcreve o artigo.

Afirma que de fato, a “circulação” a que faz referência o Texto Constitucional diz respeito à circulação de mercadorias com intuito de *mercancia* e com a transferência de sua titularidade. Não há outra razão de ser, já que o ICMS é tributo que visa à oneração da cadeia comercial, não fazendo, pois, lógica a sua tributação por ocasião da simples transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, sem qualquer intuito lucrativo nesta operação. Nesse sentido destacam-se as lições de Roque Antônio Carrazza (*in* “ICMS”. São Paulo : Malheiros Editores. 15ª Ed. P. 39-40), no qual sustenta que não é qualquer circulação de mercadorias que está sujeita à incidência do ICMS.

Ressalta que a cobrança do ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa é totalmente rechaçada por nossos Tribunais Superiores, tendo, inclusive, restada superada essa questão pelo E. Superior Tribunal de Justiça, ao se manifestar por meio da sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 543-C, do Código de Processo Civil (RESP nº 1.125.133/SP, 1ª Turma, Min. Rel. Luiz Fux, publicado no DJE de 10/09/2010).

Em que pese o cerne da discussão voltar-se à transferência interestadual de bens do ativo permanente, fato é que o Tribunal, conforme se verifica do trecho acima, estendeu àquela operação o regime jurídico segundo o qual não se tributa a mera transferência física (e não jurídica) de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. E exatamente no mesmo sentido tem se manifestado o E. Supremo Tribunal Federal (RE 466.526 AgR/GO, 2ª Turma, Min. Rel. Cármen Lúcia, publicado no DJE de 04/10/2012; RE 422051 AgR/MG, 2ª Turma, Min. Rel. Eros Grau, publicado no DJE de 25/06/2010; AI 784.280 AgR/RJ, 1ª Turma, Min. Rel. Ricardo Lewandowski, publicado no DJE de 16/11/2010). Colaciona jurisprudência do E. Conselho de Fazenda Estadual -CONSEF/BA- (Auto de Infração nº 232940.0054/00-9b, 1ª JJF, sessão de julgamento de 08/10/2001; Auto de Infração nº 232940.0054/00-9, 1ª JJF, sessão de julgamento de 08/10/2001).

Assim afirma que ignorando completamente os fatos e a jurisprudência consolidada sobre o tema, pretende o Sr. Auditor Fiscal levar a efeito cobrança totalmente ilegítima. Portanto, ante todo o exposto acima, não há como subsistir qualquer dúvida quanto à suposta falta de pagamento de ICMS, razão pela qual a acusação fiscal não pode prosperar, devendo ser cancelada integralmente.

No que pertine à infração 6 - Inadmissibilidade do estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com “redução de alíquota” - afirma que esse entendimento está equivocado, tendo em vista que se trata de mercadorias integrantes da cesta básica, em relação às

quais o direito à manutenção integral do crédito de ICMS está previsto em Convênio.

Disse que por meio do Convênio ICMS 128, publicado em 24/10/1994, o Estado da Bahia concordou em estabelecer carga tributária mínima de 7% do ICMS sobre itens que compõem a cesta básica, bem como não exigir o estorno proporcional do crédito deste tributo, devendo ser ressaltado que, em nenhum trecho do Convênio há menção de que a redução da carga tributária está vinculada à base de cálculo - reproduz o convênio (Cláusula primeira, §1º).

Destaca que conforme disposto na Lei Complementar nº 24/75, os Estados e o Distrito Federal, ao celebrarem o Convênio ICMS, determinam a forma e os termos em que estão sendo concedidos os benefícios fiscais. Cabe a cada Ente Federado, portanto, única e exclusivamente, publicar o respectivo e competente Decreto ratificando ou não os termos do Convênio. Transcreve Artigos 1º, 2º, 4º, 5º e 7º.

Nessa linha de raciocínio, seguida pela maciça jurisprudência do E. STF, os Convênios ICMS, firmados pelos entes federados sob a égide da citada LC nº 24/75, declara que não conferem autorização aos signatários para conceder, alterar ou revogar os benefícios fiscais. Ao revés, os vinculam para que executem sua ordem, de forma a conferir os benefícios aos contribuintes nos estritos termos do celebrado. Portanto, enquanto for signatário do Convênio ICMS 128/94, o Estado da Bahia está compelido a obedecer suas regras, quais sejam, exigir carga tributária mínima de ICMS sobre os produtos da cesta básica em 7% e não exigir o estorno proporcional dos créditos ao montante do imposto devido na saída.

Aborda que não poderia ser diferente! Se fosse cogitada a possibilidade de cada Estado dispor, a seu bel prazer, acerca da forma como os créditos na aquisição de produtos da cesta básica seriam apropriados, fatalmente os comerciantes agregariam a parcela do crédito vedado ao seu custo, majorando o preço dos produtos para os consumidores finais. Isto ocorrendo, a carga tributária mínima dos produtos da cesta básica não seria de 7%, como determina a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 128/94, já que a diferença inevitavelmente seria incorporada ao custo, aumentando significativamente o preço dos produtos.

Junta quadro a título ilustrativo, no qual demonstra pelo comparativo numérico abaixo que, com a medida adotada pela Fiscalização baiana, o preço de venda dos produtos da cesta básica aumenta de forma considerável, o que, sem dúvidas, inviabiliza o seu consumo:

Situação pretendida pelo Convênio ICMS nº 128/94	
Valor da Compra	R\$ 1.000,00
ICMS destacado na NF (12%)	R\$ 120,00
Crédito de ICMS pelas determinações do Convênio	R\$ 120,00
Custo de Aquisição	R\$ 880,00
Valor de Venda sem margem de lucro e sem ICMS	<b>R\$ 880,00</b>
Valor de Venda sem margem de lucro e com ICMS	<b>R\$ 946,24</b>
Situação pretendida pela Fazenda Baiana	
Valor da Compra	R\$ 1.000,00
ICMS destacado na NF (12%)	R\$ 120,00
Crédito admitido pela Fazenda Estadual Baiana	R\$ 70,00
Custo de Aquisição	R\$ 930,00
Valor de Venda sem margem de lucro e sem ICMS	<b>R\$ 930,00</b>
Valor de Venda sem margem de lucro e com ICMS	<b>R\$ 1.000,00</b>

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

Assim, se na celebração do Convênio, os Estados e o Distrito Federal tivessem como intenção fixar a diminuição da carga tributária através redução da base de cálculo o teriam feito de maneira expressa, tal como já o tinham procedido quando da edição do Convênio ICMS 139/93, revogado pelo de 128/94, ora em comento.

Reitera que à época da celebração do revogado Convênio ICMS 139/93, era intenção dos Estados e

Distrito Federal que a desoneração conferida aos contribuintes fosse procedida por meio da redução da base de cálculo. Já na celebração do Convênio ICMS 128/94, os Estados e Distrito Federal mudaram a forma de concessão do benefício e resolveram adotar a expressão “redução da carga tributária”, com o objetivo único de permitir a transição do benefício de redução da base de cálculo para redução da alíquota interna. Tratando-se, portanto, de redução da alíquota interna e não da base de cálculo, a exigência do estorno do crédito de ICMS fere frontalmente as disposições do Convênio e, por conseguinte, as disposições da Constituição Federal (artigo 155, § 2º, incisos III e XII, alínea g) e da Lei Complementar nº 24/75.

Pontua que o princípio da não-cumulatividade foi instituído pela CF/88 (artigo 155, § 2º, I), estabelecendo ela própria as suas “exceções” e determinando exaustivamente as hipóteses em que os contribuintes não terão direito ao crédito das operações anteriores. São elas as operações ou prestações abrangidas por isenção ou não-incidência do ICMS. Cita o artigo 155, § 2º, I, da CF.

Frisa que a Constituição Federal atribui à legislação infraconstitucional competência apenas para ampliar o direito ao crédito, estendendo-o também aos casos de isenção e não-incidência (“salvo determinação em contrário”). Já as hipóteses de vedação ao crédito foram completamente exauridas pela Carta Magna, não competindo (ou, em outras palavras, não sendo permitido) à legislação infraconstitucional impor qualquer outra forma de vedação.

Ressalta que o caso objeto destes autos sequer trata de isenção ou não incidência. Trata-se, nos termos do Convênio ICMS 128/94, de “redução de carga tributária”. Diante disto, defende que sob a ótica estritamente constitucional, não pairam dúvidas que, se regularmente tributados na operação anterior, todos os produtos componentes da cesta básica, adquiridos pela Impugnante, conferem direito ao crédito do ICMS de forma irrestrita, independentemente da base de cálculo do ICMS por ela adotada na subsequente saída, por força do princípio constitucional da não-cumulatividade.

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

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

Impugna as infrações 7, 8 e 9 - “Entrada e Saída de Mercadorias Sem Documento Fiscal/Registro Fiscal”. Alega quanto à ilegalidade da presunção como meio de prova. Transcreve novamente as imputações e afirma que o Sr. Fiscal, ao exigir o valor do ICMS, presumiu que a Impugnante efetuou entradas e saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais, pois, em momento algum, provou efetivamente tal infração.

Assevera que a mera presunção da Autoridade Administrativa não basta para lastrear a autuação fiscal. O Sr. Fiscal deveria, sim, determinar claramente como apurou as supostas diferenças e demonstrar detalhadamente como alcançou os valores, trazendo aos autos as provas necessárias para embasar sua acusação, o que, definitivamente, não ocorreu no presente caso.

Afirma que em nenhum momento o Sr. Fiscal comprovou ou trouxe indícios de que a Impugnante realmente efetuou a “suposta” venda de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Pelo contrário, alegou, apenas e tão somente, a “suposta” existência da diferença no estoque de mercadorias “apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”. Percebe-se, assim, que a simplicidade da metodologia adotada pelo Sr. Fiscal não teve por objetivo a busca da verdade material que, a propósito, é o fim a que se presta todo ato administrativo; é a base de qualquer procedimento fiscal.

Explica que, em outras palavras, sendo o fim do procedimento de lançamento, em si mesmo considerado, um fim de aplicação objetiva da lei, nele não se desenrola propriamente um litígio, mas, sim, uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material, de tal forma que, nesse contexto, não há espaço para premissas e presunções singelas e pessoais, que extrapolam os estritos termos contidos na legislação. Destaca as lições de Alberto Xavier (*in* “Do Lançamento, Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2 ed., pág. 124). Portanto, afirma que não poderia simplesmente presumir, como fez o Sr. Fiscal, por meio de “*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado*”, que efetuou vendas ou adquiriu mercadorias sem os respectivos documentos fiscais e, por decorrência, exigir o recolhimento de ICMS e acréscimos.

Disse que essa acusação, deveras grave, que sujeita a Impugnante à sanção tão severa, como verificada no presente caso, não pode se basear, apenas e tão somente, em presunções. Frisa que a adoção da presunção, é bom lembrar, é (e sempre foi) repudiada pela doutrina tributária, conforme se colhe das ponderações de Ives Gandra da Silva Martins (*in* Caderno de Pesquisas Tributárias, vol.9, Ed. Res. Tribut., p. 43).

Disse que, por ser um procedimento administrativo por excelência, deve ser lavrado com base em regras jurídicas muito bem delimitadas, regras estas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos servidores públicos responsáveis pela sua lavratura, estabelecem também critérios objetivos quanto à forma como deve se desenrolar o referido processo investigatório. Cita lições de Paulo de Barros Carvalho (*in* Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, 07/1998, págs. 110, 111 e 112).

Salienta que o procedimento administrativo concentra em si a aplicação objetiva da lei, não comportando suposições injustificadas, urge repetir que foi arbitrária a postura do Sr. Fiscal em presumir que a Impugnante deixou de emitir documento fiscal relativamente a operações de venda e aquisição de mercadorias, sem comprovar tal acusação, mediante utilização dos meios e documentos próprios para tanto.

Registra que embora o raciocínio da Autoridade Fazendária faça com que, a partir do “*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias*”, seja presumida a infração, isso não é suficiente. Ela deve sempre buscar a certeza da ocorrência do ilícito tributário e não, a partir da presunção, alegar com veemência a ilicitude e determinar a aplicação de penalidade. Reproduz posicionamento de melhor doutrina (TOMÉ, Fabiana Del Padre, *A Prova no Processo Administrativo*, *in* Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, págs. 562/563) que está simplesmente fundamentada na lei que rege a matéria.

Cita o CTN, em seu artigo 142, determina que a atividade de lançamento exercida pelas Autoridades Fazendárias implica verificação do fato gerador da obrigação correspondente.

Sustenta que tal verificação exige seja apurada a verdade dos fatos, ou seja, a Autoridade Fazendária deve realizar investigação aprofundada, demonstrando a existência da relação de causalidade entre o apurado e o fato que pretende dar por ocorrido, sem qualquer interesse no resultado final. E, disse especificamente no caso dos autos, é inadmissível acusar a Impugnante de aquisição e venda de mercadorias sem nota fiscal, com fundamento único e exclusivo em “*levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias*”.

Pergunta que se o Sr. Fiscal tem tanta certeza de que houve movimentação de mercadorias sem documento fiscal, por qual motivo não acostou aos Autos outros documentos (ainda que por amostragem) que comprovam a efetiva circulação das mercadorias?

Assevera que acusações deste gênero devem, no mínimo, se pautar em trabalho fiscal consistente que resulte em provas substanciais e fáticas, de que houve efetiva e real circulação de mercadorias sem documento fiscal.

Salienta, por importante, que os E. Tribunais Administrativos, ao analisarem a questão da precariedade da acusação fiscal, vêm proferindo decisões favoráveis aos contribuintes. A título

ilustrativo, a Impugnante destaca abaixo decisão proferida por esse C. Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia (Câmara Superior, AI nº 293575.1203/01-8, Acórdão nº 0177-21/02, 30/10/2002). Disse mais, que: havendo dúvida quanto a fatos e prática de infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte. Essa regra está consagrada no artigo 112 do CTN, que deixou de ser observada pela Fiscalização. A ocorrência do ilícito depende de prova cabal, como reconhece, de forma reiterada, o Poder Judiciário (Tribunal Federal de Recursos, AC 98.746, DJU de 30/10/86).

Assim, aduz que resulta claro, que a D. Autoridade Fiscal, especificamente com relação às Infrações 7, 8 e 9, lavrou o Auto de Infração, ora combatido, baseando-se tão somente em mera presunção, o que, por si só, já enseja o cancelamento da exigência em discussão. E que a insubsistência dos trabalhos fiscais não se limita à linha de raciocínio acima. Isso porque, de acordo com o disposto no art. 60, § 1º, do RICMS/97, é descabida a cobrança – concomitante – de entradas e saídas no mesmo período fiscal, apuradas por levantamento quantitativo de estoque.

Argui que mostra-se, portanto, absolutamente arbitrária a presente cobrança, a medida que o Sr. Fiscal cobrou indevidamente ambos os valores a título de ICMS (alusivos à suposta omissão de entrada e saída). Assim, com a devida *venia* e sem maiores delongas, há de ser reconhecida a insubsistência da presente cobrança, notadamente à infração de menor valor (Infração 8).

Defende quanto à Diferença no Estoque – Quebras ou Perdas (Infração 7 – saídas). Pontua que o Sr. Fiscal simplesmente efetuou a lavratura do Auto sem pautar o seu trabalho em provas substanciais e fáticas de que houve efetiva e real circulação de mercadorias sem documento fiscal. No entanto, disse que parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade da Impugnante.

Declara ser pessoa jurídica de direito privado que exerce o comércio varejista de mercadorias em geral, consoante se verifica de seu respectivo Estatuto Social, ora acostado à presente Impugnação (Doc. 01). Que na atividade de varejo é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque. Isto porque, independentemente da natureza das mercadorias revendidas, sempre há a possibilidade de extravio, quebra, furto etc. No caso de alimentos, há grande probabilidade de perecimento, deterioração, decomposição, etc. Já em relação aos de eletroeletrônicos, comum é a quebra, em virtude do transporte e manuseio. Sendo assim, sustenta ser indiscutível a ocorrência reiterada de perdas e quebras de mercadorias na atividade econômica praticada pela Impugnante (varejo); fato este que ocasiona diferenças em seu estoque. Aliás, pontua que a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte. É o que se pode concluir, a *contrario sensu*, da leitura do inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA.

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

Explica que a Fiscalização, após o “levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”, relativamente à Infração 7, constatou diferença no estoque no montante de R\$ 2.515.608,00, para o ano-calendário de 2011, o qual foi utilizado como base de cálculo para cobrança do ICMS (à alíquota de 17%). No entanto, no ano-calendário de 2011, a Impugnante obteve faturamento anual no valor de R\$118.894.518,74, consoante se verifica da somatória dos valores das vendas realizadas, contidas na anexa documentação (Doc. 06):

FATURAMENTO MENSAL	
Mês Competência	R\$
jan/11	9.509.274,39
fev/11	9.032.464,11
mar/11	10.760.527,99
abr/11	11.173.439,68

<i>mai/11</i>	<i>9.586.402,86</i>
<i>jun/11</i>	<i>8.772.934,55</i>
<i>jul/11</i>	<i>9.215.265,37</i>
<i>ago/11</i>	<i>9.000.697,22</i>
<i>set/11</i>	<i>8.912.626,75</i>
<i>out/11</i>	<i>9.492.258,64</i>
<i>nov/11</i>	<i>10.108.998,64</i>
<i>dez/11</i>	<i>13.329.628,54</i>
<i>FATURAMENTO ANUAL</i>	<i>118.894.518,74</i>

Declara que a diferença apurada pelo Sr. Fiscal (R\$ 2.515.608,00) representa, aproximadamente, o percentual de 2,12% sobre o faturamento anual (2011) da Impugnante (R\$ 118.894.518,74):

<i>Faturamento Anual (2011)</i>	<i>R\$ 118.894.518,74</i>
<i>Diferença apontada pela Fiscalização</i>	<i>R\$ 2.515.608,00</i>
<i>Percentual de quebras e/ou perdas</i>	<i>2,12%</i>

Percebe, portanto, que as perdas e/ou quebras ocorridas no ano de 2011, no montante de 2,12% do faturamento, são absolutamente razoáveis e normais, ou seja, inerentes à atividade comercial da Impugnante. Reitera que para não restarem dúvidas quanto à razoabilidade e normalidade de quebras e perdas em sua atividade, a Impugnante apresenta estudo (9º e 10ª Avaliação de Perdas do Varejo Brasileiro – Docs. 07 e 08) realizado pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, onde se destaca o percentual de perdas no varejo desde o ano calendário 2003 até o ano calendário 2009, fl. 270.

Sinaliza que a partir dos referidos estudos, pode-se concluir que o percentual de quebras tem superado a marca de dois pontos percentuais, o qual deve, portanto, ser considerando para o ano-calendário de 2011. E, nesse caso, verifica-se que o percentual de 2,12% ocorrido nas atividades da Impugnante no ano de 2011 ainda está abaixo dessa estimativa.

Disse que o percentual de quebra trazido à baila pela Impugnante somente pode ser considerado pela Fiscalização, para fins de amortização da diferença de estoque apurada, caso reste documentalmente comprovado. Estaríamos diante de exigência absolutamente descabida e impraticável. Os estudos juntados demonstram e comprovam que se trata de perda normal.

Explica que perante a atividade de comércio varejista em que atua a Impugnante, exigir prova documental para comprovação das perdas e/ou quebras como requisito necessário para considerá-las na apuração de estoque, seria uma forma de mitigar completamente sua ocorrência, visto que não há como vislumbrar, em termos práticos, a formalização de uma quebra ou perda de mercadoria.

Esclarece, ainda, que como formalizar a ocorrência de um furto, se muitas vezes o estabelecimento sequer toma conhecimento de sua ocorrência? Como formalizar o perecimento de produtos alimentícios? Como formalizar a ocorrência de dano a determinado produto que logo foi recolhido pelo setor de limpeza?

Aduz que empregando raciocínio minimamente razoável, é forçoso reconhecer que a formalização da ocorrência de quebras e perdas perante o comércio varejista, sobretudo quando preponderantemente de produtos alimentícios, torna-se medida absolutamente impraticável. Ainda mais se considerarmos uma empresa que dispõe do registro de aproximadamente 350.000 itens em seu cadastro, como é o caso da Impugnante!

Assevera que tal questão é objeto de estudo pormenorizado, como o trabalho ora apresentado (Docs. 07 e 08), realizado pela ABRAS e pela FIA, com o objetivo de estabelecer, de alguma forma, um patamar razoável de perdas e quebras na consecução da atividade de comércio varejista, o que seria totalmente mitigado caso mantida a exigência de outro meio probatório para reconhecimento de sua ocorrência.

Declara que justamente em função das premissas acima é que as C. Juntas de Julgamento Fiscal, desse E. Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia, em casos idênticos ao presente

(levantamento quantitativo de estoques), têm se manifestado como sendo indevida a exigência do ICMS relativa às “supostas” operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, quando demonstrado que as quebras e/ou perdas normais e usuais não foram consideradas pela Fiscalização, exatamente como se verifica neste posicionamento (SEF - BA - 147162.0038/01-2b - 16/10/2001; SEF - BA - 147162.0035/01-3b - 18/10/2001).

Registra, portanto, que tendo em vista que a Fiscalização não considerou em seu levantamento as perdas e quebras de mercadorias, normais e usuais à atividade da Impugnante, o Auto de Infração deve ser cancelado nesse particular, sob pena de ofensa direta aos Princípios do Contraditório, da Ampla Defesa, da Legalidade, da Impessoalidade, da Moralidade, da Publicidade, da Razoabilidade, da Finalidade, do Interesse Público, da Eficiência e da Motivação dos atos administrativos. Por fim, relata que o objetivo de demonstrar a boa-fé perante o Fisco Baiano, a Impugnante reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97). Transcreve o dispositivo.

Diante disso, afirma que deveria a D. Fiscalização efetuar o lançamento fiscal, apenas e tão somente, da multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual está prevista no inciso XXII, do artigo 42, da Lei (BA) nº 7.014/96, alterada pela Lei (BA) nº 7.753/00. Destaca que esse é exatamente o entendimento das C. Juntas de Julgamento Fiscal, desse E. Conselho de Fazenda desse Estado da Bahia (2ª JF - PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 147162.0038/01-2).

Destaca, ainda, que em relação à maior parte dos produtos a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo um ano. Muitas das diferenças apontadas são de apenas uma unidade de determinado produto, como se observa do “DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES SAÍDAS 56308648 20 - ITEM 7”.

Junta demonstrativo (código do produto; descrição do produto, unid.; ST e a omissão de saídas), fls. 274/277 referente às diferenças apontadas. E, afirma que resta amplamente demonstrada a insubsistência da exigência decorrente da obrigação principal, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado no tocante ao item 7.

Alega quanto aos "Produtos Genéricos". No tocante às Infrações (7, 8 e 9), relativas à acusação de falta de recolhimento de ICMS em função de suposta apuração de diferença de estoque e da ausência de escrituração fiscal, seja na saída das mercadorias, seja na sua entrada (ocasião em que, também, o Sr. Auditor constatou a existência de produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária, procedendo, em consequência, à exigência do imposto, a título de antecipação parcial), a improcedência decorre também da desconsideração de operações de entrada e saída registradas em “códigos genéricos”.

Frisa que a acusação de saídas desacompanhadas de notas fiscais (Infração 7) e de falta de recolhimento, na condição de responsável solidário e por falta de antecipação, em relação às mercadorias sujeitas ao regime de ICMS-ST (Infrações 8 e 9), foi apurada de modo presumido, por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, através da comparação dos estoques iniciais das entradas e saídas registradas nos livros fiscais e estoques finais por código de produto, relativamente ao período de 2011.

Com efeito, disse que o Sr. Fiscal se limitou a agrupar os produtos objeto da atividade da Impugnante em demonstrativos e aplicar a seguinte fórmula: *"Estoque Inicial + Entradas – Saídas – Estoque Final"*. Assim, a partir da aplicação da referida fórmula, tendo sido identificada diferença positiva, a autuação foi lavrada no sentido de haver saídas de mercadorias sem documentação fiscal, já que, aos olhos do Sr. Fiscal, as quantidades em estoque inicial e as mercadorias adquiridas no período, se demonstraram superiores às saídas e ao estoque final.

Explica que o levantamento fiscal, tal como demonstrado nas linhas acima, restou por desconsiderar integralmente os produtos registrados pela Impugnante com “códigos genéricos”, fato este que, em parte, ensejou a diferença apontada pelo Sr. Fiscal. Nesse particular, esclarece que a Impugnante utiliza em seu controle de estoque alguns códigos de produtos com descrição

“Produtos Genéricos”, os quais são empregados nas hipóteses em que, no momento das saídas ou entradas, os usuários não têm conhecimento do real código dos produtos no estoque.

Desta forma, pontua que tendo o Sr. Fiscal pautado seus trabalhos (levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria) sem levar em conta a saída de mercadorias sob código de “Produtos Genéricos”, utilizando-se exclusivamente de arquivos magnéticos, acabou por trazer resultados insubsistentes, distorcidos e que não condizem com a realidade. Afirma que em nenhum momento a Impugnante omitiu entradas ou saídas de mercadorias, visto que tais produtos estão devidamente cadastrados no código cuja descrição é “Produtos Genéricos”.

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

Disse que, de fato, verificando-se a listagem acostada pela D. Fiscalização, no “DEMONSTRATIVO AUDITORIA ESTOQUES OMISSÕES SAÍDAS 56308648 20 - ITEM 7”, apenas em relação à mercadoria “absorventes”, foram identificados 52 códigos distintos.

Junta demonstrativo (código do produto; descrição do produto), fls. 279/280 referente às diferenças apontadas e disse que após analisar, constatou que a mesma mercadoria pode ter dezenas de códigos diferentes, diante de determinada especificidade (ter ou não abas, ser regular, noturno, básico, soft, *discret*, *teen*, *rapisec* etc.).

Esclarece que ainda que tenham códigos distintos no sistema da Impugnante, trata-se da mesma mercadoria, sujeita à mesma tributação, não acarretando qualquer repercussão no recolhimento do ICMS o eventual registro inadequado na entrada ou na saída de tais itens, seja no código ordinário ou no “código genérico”. Pontua que, independentemente do fato de ter sido registrada a saída, exemplificativamente, no código 4679752 (ABS INTIMUS GEL SOFT SV C/ABAS C/32) ao invés de registrá-la no código 4679882 (ABS INTIMUS GEL SOFT SC C/ABAS C/32), o tributo será devidamente destacado no cupom fiscal. No entanto, apesar de não ter efeito tributário algum, tal registro ensejará diferença de estoque, pelo que a verificação efetiva de eventual diferença não pode ser aferida mediante auditoria exclusiva nos arquivos magnéticos da Impugnante. Do mesmo modo, caso no momento da entrada ou da saída, o sistema não identifique o código específico do produto, o operador (caixa ou encarregado pelo estoque, por exemplo) utilizará o “código genérico” daquela espécie de produto, ou seja, no exemplo trazido, ao invés de registrar a entrada ou a saída do produto sob o código ordinário (4679752 – ABS INTIMUS GEL SOFT SV C/ABAS C/32), utilizará o “código genérico” (aplicável a qualquer tipo de absorvente).

Acrescenta que caso na entrada da mercadoria seja utilizado o “código genérico” e na saída seja utilizado o “código ordinário” (específico do produto), ou vice-versa, também será apontada diferença de estoque ou até mesmo falta de registro de entradas ou de saídas, o que não se verifica de fato. Trata-se de uma diferença decorrente exclusivamente da forma de lançamento de informações no sistema.

Exemplifica dizendo que a utilização de “código genérico” ocorre quando, no momento da venda, não é possível a identificação do “código ordinário” do produto (ausência de embalagem ou código danificado, entre outras hipóteses). Com vistas a atender ao cliente e viabilizar a venda é, então, disponibilizado “código genérico”, que se presta, como visto, a identificar a natureza do produto vendido e sua correspondente tributação.

Explica que determinado cliente pretenda adquirir, por exemplo, uma televisão em exposição, cuja embalagem (onde está apostado o código de barras “EAN”) extraviou-se. Não é por conta da falta da embalagem que a ora Impugnante deixará de realizar a venda. Diante disso, o sistema possibilita que o usuário (operador de caixa, por exemplo) utilize código genérico referente a Televisores, viabilizando a venda do produto. Em casos como estes, portanto, são utilizados tais



códigos para permitir a consecução da atividade econômica da Impugnante, visto que não é a ausência de embalagem contendo o código de barras ou outros pormenores que inviabilizarão a comercialização de seus produtos, evitando-se, assim, prejuízos econômicos.

Disse que tal sistemática operacional, contudo, não representa ausência de registro das saídas de mercadorias: as saídas ocorreram e foram devidamente registradas mediante “códigos genéricos”, inclusive com o devido destaque do imposto devido. Logo, na medida em que a movimentação de estoque registrada sob tais códigos foi totalmente desprezada pelo trabalho fiscal, os cálculos e demonstrativos apresentados, evidentemente, restaram totalmente eivados de vício, já que a Fiscalização presume entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação/registro, as quais, a bem da verdade, podem ter sido operadas sob os aludidos “códigos genéricos”, e já com o destaque do tributo devido. Desta forma, é imprescindível a consideração da movimentação de estoques registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque.

Esclarece, ainda, que não se pode admitir que empresa do porte da Impugnante seja compelida a recolher ICMS em virtude de “supostas” saídas e entradas sem documentação/registro fiscal, apuradas de forma presumida pela D. Fiscalização, totalmente dissociada da realidade dos fatos e da peculiaridade da atividade de comércio varejista.

Pontua pelo fato ser notório que a Impugnante, certamente empresa conhecida pelos D. Julgadores, não realiza operações sem emissão de notas fiscais. Todos aqueles que frequentam os supermercados da rede verificam que em todas as vendas invariavelmente são emitidos os cupons fiscais. Por tais razões, afirma restar demonstrado que o levantamento fiscal em apreço não merece prosperar, pois não levou em conta a totalidade das operações de entradas e saídas realizadas pela Impugnante, o que enseja e denota sua fragilidade e precariedade, cujas infrações apontadas e objeto de contestação (itens 7 e 8) devem ser integralmente canceladas ou, ao menos, objeto de diligência.

Defende-se quanto à infração 10 – Do Recolhimento por Antecipação Tributária relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no Regime de Substituição Tributária – Itens de Colchoaria - observa que consignou o Sr. Auditor que a Impugnante não promoveu o recolhimento por antecipação tributária do ICMS, decorrente do ajuste de estoque de produtos que passaram a ser incluídos no regime de Substituição Tributária, nos termos do art. 3º, do Decreto (BA) nº 12.534/2010. Cita o dispositivo reproduzindo-o.

Disse que de acordo com o “DEMONSTRATIVO AUDITORIA ANTEC TRIBUT ESTOQUE FINAL COLCHOARIA - ITEM 10”, a Impugnante deixou de promover o ajuste de seu estoque em relação a 32 produtos (itens de colchoaria, objeto do referido Decreto (BA) nº 12.534/2010) e, portanto, não recolheu o ICMS por antecipação, uma vez que tais produtos passaram a ser incluídos no Regime de Substituição Tributária.

Explica que em estrita observância à legislação supramencionada, a Impugnante providenciou a contagem dos produtos em questão, ocasião em que procedeu ao cálculo do ICMS-ST e ao respectivo recolhimento na data de 28/03/2011, conforme se observa dos documentos anexos (Docs. 09 e 10). Afirma se tratar, portanto, de débito extinto pelo pagamento, nos termos do art. 156, do CTN.

Não obstante o respeito que a Impugnante devota à D. Fiscalização, disse que mais uma vez resta demonstrada a fragilidade do trabalho conduzido, motivo pelo qual, também nesse particular, a correspondente exigência deve ser cancelada.

Contrapõe em relação às infrações 5 e 11 – Ilegitimidade da exigência de ICMS sobre aquisições de mercadorias com posterior saída tributada - inicialmente, transcreve as imputações.

Esclarece que, a partir do confronto entre o Demonstrativo Fiscal anexo ao Auto de Infração, ora combatido, e os arquivos magnéticos da Impugnante (*vide* Registros 60i do SINTEGRA – ora anexados como Doc. 11), verifica-se que as exatas mercadorias cujo respectivo imposto ou foi

creditado indevidamente ou não foi recolhido, a título de antecipação, saíram posteriormente do estabelecimento da Impugnante, ocasião em que foram devidamente tributadas com base na alíquota interna.

Disse que, muito embora, por um lapso, a Impugnante tenha se creditado do imposto recolhido por antecipação e, em outras operações, não o tenha antecipado quando da entrada das mercadorias no seu estabelecimento, ele foi devidamente recolhido por ocasião da sua posterior saída, sendo improcedente a acusação de falta de pagamento. Além disso, no caso concreto, o crédito levado a efeito e a falta de antecipação do ICMS não implicou qualquer prejuízo ao Erário. Desse modo, se mostra totalmente desarrazoada a exigência: (i) do imposto correspondente e, além disso, (ii) de multa de 60% calculada sobre referido montante.

Declara que quando menos, caberia apenas a exigência da respectiva penalidade (no caso da Infração 11, aquela imputada na Infração 12), e não o imposto em si, quando, na hipótese, ele foi recolhido por ocasião da saída das mercadorias. Diante do exposto, o trabalho fiscal, por mais esse motivo, não guarda qualquer razão para prosperar, devendo, também nesse tocante, ser integralmente cancelado.

Pede pela improcedência parcial do Auto de Infração em comento, relativamente aos valores que remanesceram ao pagamento realizado (das Infrações n<sup>os</sup> 4 e 12). Requer seja a presente Impugnação julgada integralmente procedente, cancelando-se as exigências impugnadas (imposto, multa, juros e demais encargos).

O autuante, às fls. 470 a 507, apresenta a informação fiscal e inicialmente reproduz as imputações e as razões defensivas do autuado, passando a contestar a impugnação.

Fundamenta que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação tributária pertinente. A descrição das infrações imputadas à autuada é clara e precisa, a tipificação legal das irregularidades apuradas está correta e o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado. Pontua que todos os elementos constitutivos do débito tributário que está sendo cobrado, foram levantados através dos dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ, que foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme podemos verificar no Relatório fl. 210 do PAF, ou seja, estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

Preliminarmente, destaca que a Defendente reconhece a procedência das infrações 4 e 12 do Auto de Infração em epígrafe e informa que procederá ao pagamento de referidos débitos. Assim, na presente impugnação será tão somente contestada a cobrança atinente aos itens 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 do Auto de Infração.

Na infração 1 – "Erro na Quantificação do Crédito de ICMS em relação a Operações com Produtos Enquadrados no Regime de Substituição Tributária" - reconhece que as alegações da autuada neste item, procedem em parte, pois alguns produtos que foram incluídos no Demonstrativo de Auditoria Alíquota Incorreta, que embasou a Infração 1, estão enquadrados no regime de Substituição Tributária de acordo com o artigo 353 do RICMS aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 6284/97. Os produtos identificados como enquadrados no regime de Substituição Tributária estão relacionados no anexo 02 (fl. 521 a 536 do PAF), no valor total de R\$ 8.666,11 e foram excluídos da Infração 1 através do novo Demonstrativo de Auditoria - Alíquota Incorreta – Inf. Fiscal (anexo 01 fl. 508 a 520 do PAF) que está anexado a esta Informação Fiscal que servirá de base para estabelecer o novo valor da Infração 1.

Em relação às "Operações com Aparelhos e Equipamentos de Processamento de Dados e seus Periféricos". Destaca que com relação aos Aparelhos e Equipamentos de Processamento de Dados e seus Periféricos, as alegações da impugnante procedem parcialmente, uma vez que, os produtos que foram relacionados no Demonstrativo de Auditoria de Alíquota Incorreta que

*embasou a Infração 01, com a alíquota de saída de 17%, tem previsão de redução de base de cálculo para uma carga tributária de 12 % conforme o artigo 87 inciso V do RICMS, não de 7%, como alegou a autuada. Sendo assim procedemos a correção através do anexo 03 ( fls. 537 e 538 do PAF ), corrigindo o valor do ICMS reclamado de tais produtos que no Demonstrativo do Auto de Infração totalizava R\$ 18.926,15 para o valor de R\$9.403,15. Os valores correspondentes aos aparelhos e Equipamentos de processamento de Dados e seus Periféricos, foram corrigidos através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011 - Informação Fiscal (anexo 01 fls. 506 a 518 do PAF) que está anexado a esta Informação Fiscal que servirá de base para estabelecer o novo valor da Infração 1.*

Relata quanto às "Operações com Programas de Computadores, Produtos de Ótica e Sucos". Disse que as alegações da autuada destas operações estarem sujeitas à redução da base de cálculo de ICMS, de sorte que a exigência de imposto considerando a alíquota interna de 17% mostra-se totalmente ilegítima, procedem parcialmente. Explica que para os programas de computadores o inciso VI do artigo 87 do RICMS/BA, estabelece uma redução de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%.

Esclarece que para as operações com os produtos de ótica o inciso XL do artigo 87 do RICMS/BA estabelece uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 14,6% até 30/04/2011, ou seja, as saídas posteriores a esta data devem ser tributadas com a alíquota de 17%.

Quanto às operações internas de sucos o inciso LVIII do artigo 87 do RICMS/BA estabelece uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 12 % a partir de 30/12/2011, ou seja, as saídas anteriores a esta data devem ser tributadas com a alíquota de 17%. Tendo em vista os dispositivos legais acima citados, procedemos à correção através do anexo 04 (fls. 539 e 540 do PAF), reduzindo o ICMS reclamado de tais produtos que no Demonstrativo do Auto de Infração totalizava R\$ 1.368,69 para o valor de R\$ 1.194,31. Os valores correspondentes aos aparelhos e Equipamentos de processamento de Dados e seus Periféricos, produtos de ótica e Sucos, foram corrigidos através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011- Informação Fiscal (anexo 01 fls. 506 a 518 do PAF) que estamos anexando a esta Informação Fiscal que servirá de base para estabelecer o novo valor da Infração 1.

No mérito, na infração 1 - pede pela Insubstância em relação às "Operações com Leite “Longa Vida””. Na alegação que foi procedida a autuação em virtude de equívocos ocorridos na aplicação da alíquota incidente sobre o produto Leite longa vida, que tal exigência não deve prosperar, uma vez que o artigo 87, inciso XXXV do RICMS/BA ao instituir o tratamento diferenciado (redução da carga tributária), em função da procedência do produto, afronta a Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS/94. Que o Sr. Auditor Fiscal, procedeu a autuação em virtude de equívocos ocorridos na aplicação da alíquota incidente sobre os produtos listados no Demonstrativo Auditoria Saídas ECF Alíquota Incorreta. Que grande parte das operações se refere a saídas de leites longa vida, que tal exigência não deve prosperar. Que o artigo 87, inciso XXXV do RICMS/BA, ao instituir o tratamento diferenciado, (redução de base da carga tributária) em função da procedência do produto afronta a Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS 128/94.

Informa que a infração está totalmente respaldada na Legislação Estadual, uma vez que o artigo 87 inciso XXXV, II do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97, no qual concede a redução da base de cálculo apenas para o produto fabricado no Estado da Bahia reproduz o dispositivo.

Quanto ao afrontamento à Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS 128/94, afirma que não procedem, pois o Judiciário já se manifestou caracterizando a redução da base de cálculo como uma isenção parcial, benefício que não ofende qualquer princípio constitucional. Esta mesma infração foi julgada procedente através do Acórdão nº 0291-04/12 da 4ª JF, com Recurso não provido através Acórdão nº 0291-13/12 da 3ª CJF.

Salienta que em conformidade com o artigo 167, inciso I do RPAF, não se incluem em nossa

competência discutir a inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato Normativo emanado do Secretário da Fazenda ou do Governador do Estado da Bahia. Tendo em vista o exposto, mantém todos os termos da infração 1.

Para as "Operações com Composto Lácteo". Na alegação do autuado de que outra parcela bastante significativa dos produtos objeto da presente infração (Infração 1) se refere ao "composto lácteo". Cita o artigo 87, XXI e afirma que este dispositivo faz menção expressa ao "leite em pó", deixando de incluir de forma expressa, no benefício da base de cálculo do ICMS, o composto lácteo. Reproduz o dispositivo. Diz que o composto lácteo é produzido pela Nestlé do Brasil Ltda., detalha os ingredientes do produto e afirma que o produto em questão diferencia-se do leite em pó, pelo fato de sua composição, além do leite são acrescentados nutrientes e vitaminas.

Explica que a Instrução Normativa nº 28/07, expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA – assim classifica os mencionados produtos, obrigando os fabricantes a grafarem nas suas embalagens a frase “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”, no item 9.3 (IN-28/07).

Salienta que no ordenamento jurídico pátrio, as normas complementares, como a citada Instrução Normativa, têm validade concedida pela norma hierárquica superior, no particular, pela Lei nº 1.283, de 18 de dezembro de 1950 – Código Tributário Nacional. Como é de conhecimento geral, as leis são criadas para atender a um propósito da sociedade, logo, este no particular, seria o de regular a produção e comercialização dos produtos lácteos, de forma a atender aos interesses e necessidades regulatórias para assegurar o bem estar da população.

Pontua que o Estado da Bahia estabeleceu um tratamento diferenciado apenas ao Leite em pó objetivando desonerá-lo parcialmente do ICMS e facilitando o acesso de todas as classes sociais ao produto. Para demonstrar a procedência da ação fiscal, cita e transcreve o Acórdão JF nº 0268-02/12. Volta a salientar que a Decisão citada foi ratificada em segunda Instância administrativa, pela 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF nº 0289-13/13. Cita também o Acórdão nº 0314-01/13 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Assim, tendo em vista tudo o que foi exposto, as alegações da autuada que foram acatadas mediante as alterações efetuadas e foi elaborado o novo DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011 - Informação Fiscal, que altera o valor da Infração 1 de R\$ 153.316,87 para R\$ 134.953,39, conforme Demonstrativo de Débito abaixo.

<i>Data Ocorrência</i>	<i>Data Vencimento</i>	<i>Base Cálculo</i>	<i>Alíquota %</i>	<i>Multa (%)</i>	<i>Valor Histórico</i>
31/01/11	09/02/11	99.999,41	17	60	16.999,90
28/02/11	09/03/11	98.245,53	17	60	16.701,74
31/03/11	09/04/11	111.419,88	17	60	18.941,38
30/04/11	09/05/11	122.247,41	17	60	20.782,06
31/05/11	09/06/11	97.263,41	17	60	16.534,78
30/06/11	09/07/11	48.833,24	17	60	8.301,65
31/07/11	09/08/11	52.700,47	17	60	8.959,08
31/08/11	09/09/11	37.161,47	17	60	6.317,45
30/09/11	09/10/11	29.933,06	17	60	5.088,62
31/10/11	09/11/11	50.806,59	17	60	8.637,12
31/11/11	09/12/11	25.853,76	17	60	4.395,14
31/12/11	09/01/12	19.379,24	17	60	3.294,47

**Total da Infração 01**

**134.953,39**

Quanto à Infração 3 – Ilegitimidade da exigência de ICMS sobre operações de devolução de mercadorias. Disse que se refere a Transferências de mercadorias tributadas efetuadas pela autuada para outras Unidades da Federação com erro na aplicação da alíquota, pois aplicou a alíquota de 7% quando a Legislação estabelece a alíquota de 12% nas saídas deste Estado para Outras Unidades da Federação, como está claramente demonstrado por valor do produto, base de cálculo, código, descrição do produto e Unidade da Federação nos Demonstrativos de Auditoria de Transferência para outras Unidades da Federação com Alíquota de ICMS de 7% (fls. 31 a 41 do PAF) e CDR (fl. 211 do PAF).

Chama atenção pelo fato de a própria autuada nas suas razões de defesa afirmar que da análise do "DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE TRANSFERÊNCIAS ALÍQUOTA 7% 563 - ITEM 3", elaborado pela D. Fiscalização verifica-se que nas respectivas Notas Fiscais que suportaram as operações objeto de questionamento, são discriminados os CFOPs n<sup>os</sup> 6.152 e 6.409, os quais, por sua vez, dizem respeito às seguintes operações.

Explica que, a própria autuada diz que foi constatado que as operações refletem transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, que o fato do imposto ter sido destacado à alíquota de 7%, indica se tratar de devoluções de mercadorias. Se a empresa declara através do documento fiscal que a natureza da operação é uma transferência de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa, fica evidente que o erro está exatamente na alíquota aplicada que deveria ser de 12% e não 7% como procedeu a autuada.

Observa que a autuada apresenta o espelho de uma Nota fiscal, mas não traz provas materiais que possam comprovar tratar-se de devoluções e não de transferências de mercadorias como consta dos documentos fiscais e nos Registros constantes dos Arquivos SINTEGRA encaminhados pela própria empresa à Secretaria da Fazenda.

Verifica que a autuada nas suas razões de defesa admite que as operações objeto da ação fiscal trata-se de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos e tenta elidir a cobrança do imposto alegando que esta hipótese não configura fato gerador do ICMS. Tenta fundamentar suas alegações citando o artigo 155, inciso II da Constituição Federal. Aduz que não há lógica a tributação do ICMS por ocasião da simples transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, que a cobrança do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa é totalmente rechaçada pelos nossos tribunais. Cita doutrinas e cita Decisões sobre transferências de mercadorias ou bens entre estabelecimentos da mesma empresa.

Aduz que as alegações da Autuada não podem prosperar, uma vez que a Infração está totalmente respaldada na Legislação estadual, conforme estabelece o artigo 50 do RICMS aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 6.284/97:

*Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

(...)

*II - 12%, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto;*

*Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

(...)

*IV - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:*

*a) o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou*

Disse que para ilustrar e comprovar a procedência da infração constante deste Auto de Infração está anexando cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 541 a 558 do PAF), onde constam os CFOPs, informados pelo contribuinte, ou seja, 6409 que caracterizam transferência de mercadorias para outra Unidade da Federação. Sendo assim mantemos a presente autuação, tendo em vista que a mesma está de acordo com a Legislação Estadual, com ICMS reclamado no valor de R\$ 28.094,65.

No que pertine à infração 4, foi reclamado o imposto no valor de R\$ 1.713,89, decorrente da utilização indevida de crédito de ICMS em função de destaque a maior do imposto nos documentos fiscais, na entrada de produtos cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida conforme estabelece o artigo 87 inc. V e XLIV do RICMS aprovado pelo Decreto n<sup>o</sup> 6.284/97.

Destaca que no DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL ICMS RBC 56308648 2011 na coluna Alíquota Correta foi atribuída equivocadamente a alíquota de 7% para os produtos com

descrição inicial HP e ASUS que correspondem a computadores, mas que não foram identificados como tal durante a ação fiscal. Afirma que está efetuando a correção através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL ICMS RBC 56308648 2011 - Informação Fiscal (anexo 05 fls. 559 a 561 do PAF) que altera o valor da Infração 4 de R\$1.713,89 para R\$647,61, conforme Demonstrativo de Débito abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo	Alíquota %	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/11	09/02/11	985,88	17	60	167,60
28/02/11	09/03/11	495,65	17	60	84,26
31/03/11	09/04/11	54,35	17	60	9,24
30/04/11	09/05/11	78,53	17	60	13,35
31/05/11	09/06/11	94,35	17	60	16,04
30/06/11	09/07/11	482,65	17	60	82,05
31/07/11	09/08/11	161,76	17	60	27,50
31/08/11	09/09/11	30,00	17	60	5,10
30/09/11	09/10/11	474,82	17	60	80,72
31/10/11	09/11/11	133,76	17	60	22,74
31/11/11	09/12/11	577,71	17	60	98,21
31/12/11	09/01/12	240,00	17	60	40,80
<b>Total da Infração 04</b>					<b>647,61</b>

Reitera que caso o contribuinte tenha efetuado o recolhimento do imposto reclamado na Infração 4, como afirma nas preliminares (fl. 230 do PAF), poderá pedir a restituição do valor de R\$ 1.066,29 correspondente ao valor a mais reclamado no Auto de Infração, através da Infração 4, conforme prevê o artigo 73 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Nos argumentos da infração 6 – Inadmissibilidade do estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com “redução de alíquota”. Disse que os valores apurados nesta infração correspondem a falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias com saídas subseqüentes com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução. Esta cobrança está respaldada na Legislação Estadual, conforme verificamos abaixo:

**LEI 7.014/96:**

**Art. 30.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

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

**RICMS/97:**

**Art. 100.** O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

**I -** forem objeto de operação ou prestação subseqüente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

**II -** forem objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Diante do exposto não cabe mais a alegação que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida Legislação Estadual ou na Lei Complementar nº 87/96, já que, conforme será demonstrado em seguida, tal exigência tem lastro inclusive na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”.

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

Salienta que o RICMS no seu artigo 51 estabelece as alíquotas especiais para os produtos da cesta básica, mas a autuação foi embasada na falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas ou

aquisições de mercadorias com saídas subsequentes com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução.

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

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

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

Salienta, ainda, que com relação ao argumento da autuada que a matéria só tem respaldo na Legislação Estadual sem supedâneo na Carta Política, não se incluem em nossa competência discutir a inconstitucionalidade, ou a negativa de aplicação de Lei ou Ato Normativo emanado do Secretário da Fazenda ou do Governador do Estado da Bahia.

Sendo assim, afirma que não procedem as alegações, pois a infração está embasada na Legislação Estadual, pelo qual mantemos os termos do auto de infração e esta infração no valor de R\$ 427.653,36.

Nas pertinências das infrações 7, 8 e 9 – “Entrada e Saída de Mercadorias Sem Documento Fiscal/Registro Fiscal” e alegação de “Ilegalidade da Presunção como Meio de Prova”. Verifica que as alegações vêm apenas demonstrar que a Defendente não analisou com o devido cuidado o trabalho realizado pela Fiscalização para apurar os valores que embasaram o auto de infração ou desconhece a sistemática de uma Auditoria de Estoques por espécie de Mercadorias, sendo assim suas alegações não podem prosperar. Tais argumentos não condizem com a realidade dos fatos, mesmo porque as Decisões citadas nas razões de defesa não têm relação com a infração em questão. Ademais, a impugnante não traz nenhuma prova que dê sustentação às suas alegações ou que possa contestar os dados apurados pela Fiscalização, constantes do presente auto de infração, que está devidamente respaldado na Legislação e acompanhado das provas irrefutáveis das irregularidades apuradas, conforme demonstraremos em seguida.

Pontua que todos os dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ que foram utilizados no Levantamento Fiscal, foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme podemos verificar no Relatório fl. 210 do PAF, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

Reitera que por meio do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ficou demonstrado que a autuada durante o exercício de 2011 realizou operações de entradas e saídas de mercadorias desacompanhadas da devida documentação fiscal, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque está respaldado em demonstrativos que relacionam as entradas, as saídas, os estoques inicial e final e os preços médios de todas as mercadorias que foram incluídas no levantamento, ficando claro e evidente que as infrações 7, 8 e 9 não foram baseadas em presunção, visto que o cálculo do Levantamento Quantitativo aponta diretamente, para omissão de saídas de mercadorias e omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, respectivamente, tudo conforme determina a legislação tributária estadual.

Reproduz a Portaria nº 445/98.

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

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

Com relação ao imposto apurado, todos os valores apurados estão devidamente relacionados nos demonstrativos que foram anexados ao auto de infração, cujas cópias foram entregues ao contribuinte através CD-R mediante recibo às fls. 216 a 219 do PAF, onde os valores dos preços médios das mercadorias e o valor do imposto foram apurados em conformidade com o que determina a Legislação Estadual, ou seja, RICMS/BA e Portaria nº 445/98. Reproduz o RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e a Portaria nº 445/98.

Quanto às alegações da autuada, com relação à infração 7, 8 e 9, que o Auto de Infração, teria se baseado tão somente em mera presunção, o que, por si só, já ensejaria o cancelamento da exigência em discussão, pois seria descabida a cobrança concomitante de entradas e saídas no mesmo período fiscal, apuradas por levantamento quantitativo de estoque, não faz o menor sentido, pois afirma que tal fato não ocorreu.

Esclarece que na Infração 7, como já foi dito, através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias foi cobrado o valor do imposto relativo à omissão de saída de mercadorias por ser superior ao valor apurado de omissão de entrada, seguindo o que determina o § 1º do artigo 60 do RICMS/BA e do artigo 13 da Portaria nº 445/98 que estabelece que seja cobrado o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária.

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

Enquanto que na Infração 9 foi cobrado a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margens de valor da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, exercício fechado.

Assim, sustenta que as infrações 7, 8 e 9 representam fatos geradores distintos, e que a cobrança do ICMS de nenhuma delas foi baseada em presunção e sim em fatos geradores distintos, efetivos e comprovados.

Quanto à alegação de "Diferença no Estoque – Quebras e Perdas". Pontua novamente que a



própria autuada confirma textualmente nas suas razões de defesa a existência da diferença no levantamento de estoque, afirmando que parte da diferença, decorreu de quebras e perdas de mercadorias inerentes à atividade que exerce, que se refere ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância dos produtos alimentícios, que foi desconsiderada pelo Agente Fiscal.

Observa também que a Autuada afirma ainda, a fim de demonstrar a boa fé perante o Fisco Baiano, reconhecer que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97). No entanto, neste item, a própria autuada é que afirma ter infringido a legislação tributária e fundamenta totalmente a ação fiscal, ao confirmar e reconhecer a existência das diferenças apuradas no levantamento de estoques efetuados pela Fiscalização, apenas alegando tratar-se em parte de Perdas e Quebras das mercadorias.

Para a existência de perdas e quebras de mercadorias cabe a autuada adotar controles internos na sua organização e aplicar a Legislação estadual que citaremos adiante. Aduz que a própria autuada afirma nas suas razões de defesa que reconhece que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011.

Explica que o levantamento de estoques por espécie de mercadorias não deixa qualquer dúvida quanto à existência de saída de mercadorias sem a emissão da documentação fiscal exigida, caracterizando omissão de saída de mercadorias no exercício fiscalizado. E, se parte ou toda a diferença apurada no levantamento Quantitativo de estoque correspondesse a Perdas e Quebras nas mercadorias comercializadas no período fiscalizado, a autuada simplesmente não teria considerado o que determina a legislação estadual, que ela própria cita nas suas razões de defesa, ou seja, o RICMS estabelece de forma clara e específica que a defendente deveria emitir as Notas Fiscais para estornar o crédito de ICMS e, por conseguinte ajustar os seus estoques (CFOP 5927 – Lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). E, deixando de cumprir o que determina a legislação tributária, a autuada recolheu o ICMS a menor no decorrer do exercício fiscalizado. Tendo em vista o exposto acima a autuada teria deixado de cumprir a legislação tributária (RICMS/BA). Reproduz os arts. 100 e 201.

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

Quanto ao índice de perdas apresentado pela autuada temos a informar o seguinte: No exercício foram movimentados 52365 itens, contudo só foram selecionados para o Levantamento Quantitativo 29717 itens dos quais 14085 apresentaram omissão de saídas. Ora o valor de saídas apurado de R\$ 2.578.396,17 corresponde apenas às mercadorias selecionadas que correspondem a 56,7 dos itens de mercadorias movimentadas no exercício, ou seja, se fossem lançados no levantamento todos os itens comercializados possivelmente seria encontrado um valor de omissão de saídas, superior àquele apurado. Isto posto, conclui-se que o índice de perdas calculado pela autuada de 2,2% não corresponde à verdade, uma vez que o valor de omissão de saídas apurado no levantamento de estoques corresponde apenas a uma parte das mercadorias e foi comparado com o valor total das saídas do Exercício.

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

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

apuração do resultado no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadoria.

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

Nos argumentos em relação ao "Produto Genérico" de que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, temos a informar que se a defendente utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA. Transcreve o dispositivo.

Assevera que devido a grande quantidade de documentos fiscais (Notas Fiscais e Cupons Fiscais) movimentados pela empresa no exercício, a identificação por item de mercadoria deve estar contida nos Registros dos arquivos SINTEGRA o que não foi cumprido pela autuada apesar de intimada em mais de uma oportunidade conforme cópias de documentos que estamos anexando à presente Informação Fiscal, ou seja, Intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético, Demonstrativo da Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos (fls. 562 a 565 do PAF), não atendendo até a presente data, infringindo assim a legislação tributária (RICMS/BA). Reproduz o art. 708, §5º.

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

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

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

Destaca que a autuada teve também vários autos de infração (PAF 1477710001117 Acórdão 3290511, PAF 1477710002113 Acórdão 420312, PAF 1477710003101 Acórdão 1030511, 670113 do PAF 147771.0001/12-5, 710113 do PAF 147771.0002-12/1), e 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3, 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara) e PAF 1477710002/13-0, com o brilhante voto vencedor do Conselheiro José Raimundo Conceição contendo esta infração julgado procedente por este D. Conselho de Fazenda.

No Levantamento Quantitativo de Estoque por Espécie por Mercadorias, foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante do levantamento e entregues à autuada através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também a autuada conforme recibo anexado ao PAF (fls. fls. 216 a 219).

Explica que se a autuada afirma que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, ela deveria ter apresentado as provas das suas alegações relacionando os documentos fiscais de cada item que não foram considerados no Levantamento Fiscal. Aduz que as alegações da autuada nas suas razões de defesa vêm apenas demonstrar que problemas operacionais do contribuinte não foram devidamente analisados e evitados pela empresa para o devido cumprimento à Legislação Estadual.

Por tudo que foi exposto Senhores Julgadores, sustenta não restar mais dúvidas que o Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias que serviu de base para estas infrações (7, 8 e 9) está totalmente revestido de respaldo legal, pois está de acordo com as Normas que regem o RICMS/BA, ou seja mantemos integralmente os termos e os valores constantes da Infrações 7, 8 e 9 deste Auto de Infração, com ICMS devido nos valores de R\$ 427.653,36, R\$ 18.131,39 e R\$ 6.117,89 respectivamente.

Registra que na infração 10 a autuada apresentou os documentos (Doc 09 e 10) fls. 463, 465 e 466 que comprovam o recolhimento do ICMS reclamado na Infração 10 que corresponde a Antecipação Tributária relativo ao ajuste de estoque de Colchoaria que passou a ser incluído no Regime de Substituição Tributária, acatamos as provas apresentadas pela autuada, assim, excluiu da Infração 10 do Auto de Infração o valor de R\$4.620,21.

Em relação às infrações 5 e 11, o autuante pede que se observe no Demonstrativo de Auditoria Situação Tributária Anexo 06 (fls. 566 a 569 do PAF) no qual anexaram nesta Informação Fiscal, sendo que a autuada não adota um critério uniforme no que diz respeito a tributação nas saídas das mercadorias constantes das infrações 5 e 11, ou seja, a mesma mercadoria ora sai tributada, ora sai sem tributação. Este procedimento dificulta a aplicação da penalidade sugerida pela autuada, ou seja, a prevista no artigo 42, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

Entendeu que devem ser mantidas estas infrações, pois se a empresa não procedeu conforme determina a Legislação que é efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação e não creditar-se do imposto na entrada das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como estabelece o RICMS/BA. Cabendo a autuada comprovar e solicitar a restituição do imposto que foi debitado indevidamente nas saídas das mercadorias constantes das infrações 5 e 11.

Sendo assim mantemos as infrações 5 e 11 nos valores de R\$ 72.190,73 e R\$ 26.586,34.

Assim sendo, concluí que a autuação está de acordo com as normas que regem o ICMS/BA, como ficou demonstrado. Considerando ainda que Autos de Infração com as mesmas infrações já foram julgados procedentes, a título ilustrativo cita os Acórdãos 1851110 do PAF 2074940001084, 3290511 do PAF 1477710001117, 420312 do PAF 1477710002113, 1851110 do PAF 2074940001084, 1030511 do PAF 1477710003101, 670113 do PAF 147771.0001/12-5, 710113 do PAF 147771.0002-12/1, 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3 e 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara).

Pede que seja julgado Procedente em Parte o Auto de Infração.

Nas fls. 573/576, constam DAEs de pagamentos no qual tem como objetivo de comprovar o recolhimento das infrações 4 e 12 do Auto de Infração.

Em manifestação do contribuinte, fls. 581/586, apesar da informação fiscal o autuado se irressigna em que pese o respeito que devota à d. Fiscalização, suas alegações não merecem prosperar.

No que diz respeito à Infração 1, a d. Fiscalização acatou parcialmente os argumentos trazidos pela Requerente em sua Defesa de fls. e reformulou o Auto de Infração, ocasião em que promoveu o cancelamento de R\$ 22.983,69 (vinte e dois mil, novecentos e oitenta e três reais e sessenta e nove centavos), a título de principal (ICMS), conforme Anexos 01, 02, 03 e 04, acostados à sua manifestação.

Ressalta que referida reformulação decorre do reconhecimento, por parte do próprio Sr. Fiscal Autuante, quanto aos erros por ele cometidos, quando da apuração do *quantum* devido. De fato, disse que conforme evidenciado à exaustão na Defesa resta, desde logo, demonstrada a inadequação do procedimento fiscal e, portanto, imperioso que se reconheça a fragilidade do lançamento e, em consequência, o respectivo cancelamento integral. Constata que por se tratar de inquestionáveis erros materiais (no tocante ao levantamento do valor devido e lançado), de modo que a única solução para o caso é o cancelamento integral do lançamento tributário do crédito, por inequívoco vício de nulidade.

Sustenta que não há que se falar em revisão do lançamento na fase de julgamento para eventual

adequação do crédito tributário, já que, repita-se, trata-se de erros na determinação da respectiva base de cálculo.

Pede e espera que seja decretada a nulidade do Auto de Infração, pois o mesmo afronta:

- a) *os artigos 142, do CTN e 39, do Decreto (BA) nº 7.629/1999, os quais não permitem erro de cálculo na apuração da base de cálculo do valor lançado, in verbis:*
- b) *os artigos 37, caput, da CF, e 13, da Constituição do Estado da Bahia, os quais determinam que a Administração Pública deve observância aos princípios da moralidade e eficiência;*
- c) *o princípio constitucional da vedação ao confisco (artigo 150, V, da CF), pois a cobrança, na verdade, atinge o patrimônio da Impugnante, uma vez que a multa em discussão esta sendo indevidamente calculada;*
- d) *a proteção à capacidade contributiva, constitucionalmente assegurada (artigo 145, § 1º, da CF), pois, o Sr. Auditor Fiscal, ao efetuar lançamento em desacordo com a lei, exige da Impugnante tributo além da sua capacidade econômica; e*
- e) *o equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, pois a exigência, na verdade, implica manifesto enriquecimento ilícito do Erário, que tomará para si valores que não lhe são devidos.*

Considerando que, em relação às demais Infrações, disse que não trouxe o Sr. Fiscal quaisquer fatos novos quanto ao deslinde da discussão, ora instaurada, é a presente para reiterar:

- a. *Reconhecida e homologada a quitação promovida pela Requerente, em relação às Infrações 04 e 12, bem como a improcedência das Infrações 01 (parcial) e 10, exatamente como já reconheceu o Sr. Auditor Fiscal, dando-se por definitivamente extintos, nos termos do artigo 156, I, do CTN; e*
- b. *Prosseguimento do feito, em relação às Infrações 01, 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 10 e 11, do AI, para o fim de ser cancelada a exigência na sua totalidade (imposto, multa, juros e demais encargos), conforme consignado na Defesa de fls. apresentada, cujos termos ora se reitera.*

Em nova informação fiscal, fls. 588/589, o autuante informa que o autuado não trás nada de novo que não tenha sido devidamente constatado. Observa que as alegações do autuado que continham elementos comprobatórios foram acatadas na informação fiscal inicial. Frisa que as alterações implementadas no Auto de Infração em função das razões apresentadas em relação às infrações 1 (valor de R\$18.363,48), 4 (valor de R\$1.066,28), sendo que foi excluído da infração 4 o valor de R\$4.620,21. Assim, totaliza o débito do Auto de Infração em R\$1.856.365,62.

Disse que as alterações efetuadas foram respaldadas em demonstrativos anexados ao PAF, em conformidade ao art. 124 do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Verifica que o contribuinte foi cientificado e, em sua manifestação, se limitou a reiterar as alegações constantes nas razões defensivas e insistir pelo cancelamento do Auto de Infração, alegando que foi reduzido o débito, porém não traz nenhuma prova para apontar novos erros na ação fiscal, configurando dessa forma a procedência da autuação.

Salienta que as razões defensivas de que "serão contestadas apenas as cobranças atinentes aos itens 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 do Auto de Infração", não se manifestou sobre o crédito reclamado referente à infração 2, por conseguinte, fica mantida a sua integralidade, conforme os valores dos autos.

Com relação à infração 6, manteve todos os termos do Auto de Infração, contudo, informa que por equívoco manteve o valor da infração em R\$427.653,36, cujo valor constante e que foi mantido através da Informação Fiscal é no valor de R\$138.774,44.

Informa que a autuação preenche todas as formalidades legais, não ensejando qualquer violação ao processo legal e à ampla defesa do contribuinte, estando fundamentado em demonstrativos, cujos valores foram extraídos da escrita fiscal do contribuinte, conforme comprovado no processo foram entregues cópias de todos os demonstrativos do Auto de Infração ao autuado.

Explica que, exceto as alterações procedidas nas infrações 1 (parcial), 4 (parcial) e 10 (improcedente), estando de acordo com as normas que regem o ICMS/BA, com ficou demonstrado, não constam quaisquer motivos que pudessem conduzir à anulação do feito,

elencados nos incisos I e IV do art. 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Pede a Procedência de suas argumentações.

Constam, fls. 591/597, extratos de pagamentos do SIGAT.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla 12 infrações à Legislação Tributária Estadual do ICMS, já devidamente relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concludo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades direta ou indiretamente arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Além do mais, as incorreções sanáveis de cálculo do crédito tributário devido, com exclusões de itens exigidos indevidamente, não implicam em nulidade da infração em questão, na medida em que as mesmas foram realizadas com a devida ciência e manifestação posterior do impugnante, tudo em consonância com o RPAF/99, não acarretando, portanto, insegurança jurídica ou mesmo cerceamento do direito de defesa.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, especialmente no que tange ao levantamento de estoque, em que o ônus da prova das incorreções dos demonstrativos apresentados pelo autuante é do impugnante, bem como o autuante em sua informação fiscal já procedeu às correções necessárias no lançamento de ofício.

Quanto ao mérito das Infrações 01 e 02:

A infração 01 trata de recolhimento a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS recolhido a menor por erro na aplicação da alíquota do ICMS nas saídas de mercadorias tributadas por ECFs.

O autuante reconhece, conforme alega o impugnante, que alguns produtos que foram incluídos no Demonstrativo de Auditoria Alíquota Incorreta, estão enquadrados no regime de Substituição Tributária de acordo com o artigo 353 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97.

Apura o autuante que os produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária, alvo da presente exigência, foram excluídos da infração 01, relacionados no anexo 02 (fls. 521 a 536 do PAF), no valor total de R\$ 8.666,11.

Consta nos autos um novo Demonstrativo de Auditoria Alíquota Incorreta – Inf. Fiscal (anexo 01 fls. 508 a 520 do PAF) que fundamentou a infração 01, com um novo valor a ser exigido.

O autuante, acertadamente, reconhece parcialmente as alegações do impugnante quanto aos Aparelhos e Equipamentos de Processamento de Dados e seus Periféricos, conforme segue: *as alegações da impugnante procedem parcialmente, uma vez que, os produtos que foram relacionados no Demonstrativo de Auditoria de Alíquota Incorreta que embasou a Infração 01, com a alíquota de saída de 17%, tem previsão de redução de base de cálculo para uma carga tributária de 12 % conforme o artigo 87 inciso V do RICMS, não de 7%, como alegou a autuada. Sendo assim procedemos a correção através do anexo 03 (fls. 537 e 538 do PAF), corrigindo o valor do ICMS reclamado de tais produtos que no Demonstrativo do Auto de Infração totalizava R\$ 18.926,15 para o valor de R\$9.403,15. Os valores correspondentes aos aparelhos e Equipamentos de processamento de Dados e seus Periféricos, foram corrigidos através do*

*DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011 - Informação Fiscal (anexo 01 fl. 506 a 518 do PAF) que está anexado a esta Informação Fiscal que servirá de base para estabelecer o novo valor da Infração 1.*

Quanto às "Operações com Programas de Computadores, Produtos de Ótica e Sucos" as alegações da autuada de estas operações estarem sujeitas à redução da base de cálculo de ICMS procedem, de sorte que a exigência de imposto considerando a alíquota interna de 17% mostra-se totalmente ilegítima.

Verifico, em consonância com o autuante, que para os programas de computadores, o inciso VI do artigo 87 do RICMS/BA, estabelece uma redução de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%. Já para as operações com os produtos de ótica, o inciso XL do artigo 87 do RICMS/BA estabelece uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 14,6% até 30/04/2011, ou seja, as saídas posteriores a esta data devem ser tributadas com a alíquota de 17%, conforme argui o autuante em sua informação fiscal.

Cabe ainda a sua arguição quando afirma que, nas operações internas de sucos, o inciso LVIII do artigo 87 do RICMS/BA estabelece uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja equivalente a 12 % a partir de 30/12/2011, ou seja, as saídas anteriores a esta data devem ser tributadas com a alíquota de 17%. Tendo em vista os dispositivos legais acima citados, assegura o autuante que: *procedemos à correção através do anexo 04 (fls. 539 e 540 do PAF), reduzindo o ICMS reclamado de tais produtos que no Demonstrativo do Auto de Infração totalizava R\$ 1.368,69 para o valor de R\$ 1.194,31. Os valores correspondentes aos aparelhos e Equipamentos de processamento de Dados e seus Periféricos, produtos de ótica e Sucos, foram corrigidos através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011- Informação Fiscal (anexo 01 fls. 506 a 518 do PAF).*

Tal demonstrativo foi anexando aos autos para embasar o novo e correto valor da Infração 1.

No que diz respeito às "Operações com Leite "Longa Vida"", infração 02, entende o autuado que a autuação em virtude de equívocos ocorridos na aplicação da alíquota incidente sobre o produto Leite Longa Vida não deve prosperar, uma vez que o artigo 87, inciso XXXV do RICMS/BA ao instituir o tratamento diferenciado (redução da carga tributária), em função da procedência do produto, afronta a Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS/94.

Argumenta que o artigo 87, inciso XXXV do RICMS/BA, ao instituir o tratamento diferenciado, (redução de base da carga tributária) em função da procedência do produto afronta a Constituição Federal de 1988, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS 128/94.

Cabe aqui manter a informação fiscal na medida em que o autuante sustenta a exigência no artigo 87 inciso XXXV, II do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97, no qual concede a redução da base de cálculo apenas para o produto fabricado no Estado da Bahia. O autuado não demonstra que tais produtos foram fabricados neste Estado.

O autuante aponta Acórdãos deste CONSEF, julgando procedente esta questão em relação ao mesmo sujeito passivo, através do Acórdão nº 0291-04/12 da 4ª JJF, com Recurso não provido através Acórdão nº 0291-13/12 da 3ª CJF.

Em relação às "Operações com Composto Lácteo, infração 02, o artigo 87, XXI faz menção expressa ao "leite em pó", deixando de incluir de forma expressa, no benefício da base de cálculo do ICMS, o composto lácteo. O composto lácteo é produzido pela Nestlé do Brasil Ltda., detalha os ingredientes do produto e afirma que o produto em questão diferencia-se do leite em pó, pelo fato de sua composição, além do leite são acrescidos nutrientes e vitaminas.

Cabe ainda observar que, conforme indica o autuante, a Instrução Normativa nº 28/07, expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA – assim classifica os mencionados produtos, obrigando os fabricantes a grafarem nas suas embalagens a frase

“COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”, no item 9.3 (IN-28/07).

Cita o autuante e transcreve o Acórdão JJF nº 0268-02/12 quanto a esta questão, cuja decisão acolhe o entendimento do autuante, ratificada em segunda Instância administrativa, pela 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0289-13/13. Cita também o Acórdão nº 0314-01/13 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Conforme acima alinhado, parte das alegações defensivas, quanto à infração 01, foram acolhidas, resultando em um novo DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 56308648 2011 - Informação Fiscal, que altera o valor da Infração 1 de R\$ 153.316,87 para R\$ 134.953,39, conforme Demonstrativo de Débito abaixo.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo	Alíquota %	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/11	09/02/11	99.999,41	17	60	16.999,90
28/02/11	09/03/11	98.245,53	17	60	16.701,74
31/03/11	09/04/11	111.419,88	17	60	18.941,38
30/04/11	09/05/11	122.247,41	17	60	20.782,06
31/05/11	09/06/11	97.263,41	17	60	16.534,78
30/06/11	09/07/11	48.833,24	17	60	8.301,65
31/07/11	09/08/11	52.700,47	17	60	8.959,08
31/08/11	09/09/11	37.161,47	17	60	6.317,45
30/09/11	09/10/11	29.933,06	17	60	5.088,62
31/10/11	09/11/11	50.806,59	17	60	8.637,12
31/11/11	09/12/11	25.853,76	17	60	4.395,14
31/12/11	09/01/12	19.379,24	17	60	3.294,47
<b>Total da Infração 01</b>					<b>134.953,39</b>

Assim, quanto à infração 01 cabe a procedência parcial e procedência integral quanto a 02.

A Infração 3 trata das transferências de mercadorias tributadas efetuadas pela autuada para outras Unidades da Federação com erro na aplicação da alíquota.

O sujeito passivo aplicou a alíquota de 7% nas transferências, quando a Legislação estabelece a alíquota de 12% nas saídas deste Estado para Outras Unidades da Federação.

Cabe destaque a afirmação do impugnante de que as operações refletem transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, que o fato do imposto ter sido destacado à alíquota de 7%, indica se tratar de devoluções de mercadorias, cabendo, portanto, a alíquota de 12% e não de 7%.

Apesar de o autuado apresentar espelho de uma nota fiscal, não prova a existência de devolução, nem o aludido documento demonstra tal operação.

Quanto às decisões dos tribunais quanto à incidência do ICMS nas transferências, será enfrentada em conjunto no momento que se tratar da competência desse Contencioso Administrativo para apreciar a constitucionalidade das normas aqui aplicadas.

A Infração está totalmente respaldada na Lei 7014/96 que é regulamentada pelo artigo 50 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97:

**Art. 50.** As alíquotas do ICMS são as seguintes:

(...)

**II** - 12%, nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto;

**Art. 56.** A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

(...)

**IV** - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:

**a)** o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

O autuante anexa cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 541 a 558 do PAF), onde constam os

CFOPs, informados pelo contribuinte, ou seja, 6409 que caracterizam transferência de mercadorias para outra Unidade da Federação.

Diante do exposto, cabe a manutenção integral da infração 03.

No que alude à infração 4, trata da utilização indevida de crédito de ICMS em função de destaque a maior do imposto nos documentos fiscais, na entrada de produtos cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, conforme estabelece o artigo 87 inc. V e XLIV do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97.

Destaca, corretamente o autuante, que no DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL ICMS RBC 56308648 2011 na coluna Alíquota Correta foi atribuída equivocadamente a alíquota de 7% para os produtos com descrição inicial HP e ASUS que correspondem a computadores, mas que não foram identificados como tal durante a ação fiscal. Afirma que está efetuando a correção através do DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO FISCAL ICMS RBC 56308648 2011 - Informação Fiscal (anexo 05 fls. 559 a 561 do PAF) que altera o valor da Infração 4 de R\$1.713,89 para R\$647,61, conforme Demonstrativo de Débito abaixo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo	Alíquota %	Multa (%)	Valor Histórico
31/01/11	09/02/11	985,88	17	60	167,60
28/02/11	09/03/11	495,65	17	60	84,26
31/03/11	09/04/11	54,35	17	60	9,24
30/04/11	09/05/11	78,53	17	60	13,35
31/05/11	09/06/11	94,35	17	60	16,04
30/06/11	09/07/11	482,65	17	60	82,05
31/07/11	09/08/11	161,76	17	60	27,50
31/08/11	09/09/11	30,00	17	60	5,10
30/09/11	09/10/11	474,82	17	60	80,72
31/10/11	09/11/11	133,76	17	60	22,74
31/11/11	09/12/11	577,71	17	60	98,21
31/12/11	09/01/12	240,00	17	60	40,80
<b>Total da Infração 04</b>					<b>647,61</b>

Verifico que o autuado reconhece esta infração, contudo cabe de ofício concordar com o autuante, ao reduzir o valor ora exigido.

A infração 04, portanto, é parcialmente procedente.

A infração 6 trata da falta do estorno proporcional do crédito fiscal decorrente de saída operada com “redução de alíquota”.

A exigência tributária está amparada no que alinha as normas seguintes:

**LEI 7014/96:**

**Art. 30.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

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

**RICMS/97:**

**Art. 100.** O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

**I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;**

**II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;**

Diante do exposto não cabe mais a alegação que a exigência de estorno de crédito nas operações de saídas amparadas por redução de base de cálculo não encontra amparo na referida Legislação Estadual ou na Lei Complementar nº 87/96, já que, conforme será demonstrado em seguida, tal exigência tem lastro inclusive na Constituição Federal - art. 155, § 2º, o inc. II, letras “a” e “b”.



No que diz respeito ao Convênio ICMS 128/94 não cabem as arguições defensivas, na medida em que se trata de um Convênio autorizativo, em sua cláusula Primeira § 1º significando que os estados conveniados não estão obrigados a implementá-lo.

A fiscalização identificou operações com redução da base de cálculo estabelecida na Legislação Estadual, que inclui produtos da cesta básica com redução na base de cálculo de 100%.

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

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

Cabe reproduzir a indicação das decisões trazidas pelo autuante, relativas a mesma empresa, sobre esta questão, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0185-11/10 relativo ao Auto de Infração nº 207494.0001/08-4 e parte do voto do ACÓRDÃO CS Nº 0031-21/09 relativo ao A. I. Nº 110123.0016/04-9.

Diante do exposto cabe a manutenção integral da infração 06.

Quanto às infrações 7, 8 e 9 tratam de “Entrada e Saída de Mercadorias Sem Documento Fiscal/Registro Fiscal”

No que tange a alegação do impugnante de Ilegalidade da Presunção como Meio de Prova, cabe observar que as decisões citadas na impugnação não têm relação com a infração em questão, bem como os argumentos defensivos alinhados, na medida em que foram apuradas omissões de saídas. Quanto às entradas omitidas, se trata de imposto devido por solidariedade e substituição tributária.

Verifico que o sujeito passivo não arremonta elementos materiais que sustentem a existência de erros no levantamento de estoque realizado pelo autuante, que procedem em conformidade com a Portaria 445/98.

Conforme informa o autuante todos os dados constantes dos Arquivos Magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ que foram utilizados no Levantamento Fiscal, foram confrontados com os dados escriturados nos Livros Fiscais da empresa, conforme podemos verificar no Relatório fl. 210 do PAF, ou seja, todos os elementos constantes deste Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pela empresa e registrados na sua escrita fiscal, que foram arrecadados junto ao contribuinte e devidamente analisados.

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

No que tange às alegações da autuada que o agente fiscal não acostou documentos que comprovam a efetiva circulação das mercadorias, tal prova não cabe a fiscalização, ônus do impugnante. Cabe ao autuante anexar todos os papéis de trabalho, indicando estoques iniciais, finais, entradas, saídas e preço médio, bem como o demonstrativo da apuração das omissões, o que foi feito e entregue ao impugnante.

Assim, todos os valores que respaldam a exigência estão devidamente relacionados nos demonstrativos que foram anexados ao auto de infração, cujas cópias, como disse, foram entregues ao contribuinte através CD-R mediante recibo às fls. 216 a 219 do PAF, onde os valores dos preços médios das mercadorias e o valor do imposto foram apurados em conformidade com o que determina a Legislação Estadual, ou seja, RICMS/BA e Portaria nº 445/98. Reproduz o RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e a Portaria nº 445/98.

Quanto às alegações da autuada, com relação às infrações 7, 8 e 9, que o Auto de Infração, teria se baseado tão somente em mera presunção, conforme já alinhado, não se trata de presunção e sim de infrações exigidas por omissão de saídas (07), solidariedade (08) e substituição tributária (09).

Assim, as infrações 7, 8 e 9 representam fatos geradores distintos, a cobrança do ICMS de nenhuma delas foi baseada em presunção e sim em fatos geradores distintos, efetivos e comprovados.

Quanto à alegação de "Diferença no Estoque – Quebras e Perdas, afirma ainda, a fim de demonstrar a boa fé perante o Fisco Baiano, reconhecer que deixou de emitir documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011, cometendo, por conseguinte, infração à obrigação acessória prevista no artigo 201, do RICMS (Decreto/BA nº 6.284/97).

Verifico que o sujeito passivo reconhece as diferenças, atribuindo-as a quebras e perdas.

O autuado, contudo, não apresenta documento fiscal regularizando o seu estoque no ano calendário de 2011, inclusive quanto aos créditos fiscais, conforme reconhece o próprio impugnante.

O autuante alinha considerações pertinentes quanto ao índice de perdas apresentado pela autuada: *No exercício foram movimentados 52365 itens, contudo só foram selecionados para o Levantamento Quantitativo 29717 itens dos quais 14085 apresentaram omissão de saídas. Ora o valor de saídas apurado de R\$ 2.578.396,17 corresponde apenas às mercadorias selecionadas que correspondem a 56,7 dos itens de mercadorias movimentadas no exercício, ou seja, se fossem lançados nos levantamentos todos os itens comercializados possivelmente encontraríamos um valor de omissão de saídas, superior àquele apurado. Isto posto, conclui-se que o índice de perdas calculado pela autuada de 2,2% não corresponde a verdade, uma vez que o valor de omissão de saídas apurado no levantamento de estoques correspondente apenas a uma parte das mercadorias e foi comparado com o valor total das saídas do Exercício.*

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

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

Em relação a "Produto Genérico" de que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, informa corretamente o autuante que se a defendente utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação não permite tal procedimento, conforme artigo 824-F do RICMS/BA.

É importante observar que o autuante apresenta, na informação fiscal, com nova manifestação do autuado, intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético, Demonstrativo das Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos (fls. 562 a 565 do PAF), não atendendo até a presente data, infringindo assim a legislação tributária (RICMS/BA).

As alegações da autuada com referência aos denominados produtos genéricos, não podem ser acolhidas, visto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por conseqüência os arquivos SINTEGRA de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar descontroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes

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

O autuante aponta vários autos de infração (PAF 1477710001117 Acórdão 329-05/11, PAF 1477710002113 Acórdão 42-03/12, PAF 1477710003101 Acórdão 103-05/11, 67-01/13 do PAF 147771.0001/12-5, 71-01/13 do PAF 147771.0002-12/1), e 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3, 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara) e PAF 1477710002/13-0, com o brilhante voto vencedor do Conselheiro José Raimundo Conceição contendo esta infração julgada procedente por este D. Conselho de Fazenda.

Foram relacionados todos os documentos que compõem o total de entradas e de saídas correspondentes a cada item constante do levantamento e entregues à autuada através dos demonstrativos constantes do Auto de Infração e do CD-R que foi anexado ao auto com cópia entregue também a autuada conforme recibo anexado ao PAF (fls. 216 a 219).

Quanto à arguição de que foram cadastradas algumas mercadorias como Produto Genérico, caberia trazer aos autos tais provas, o que efetivamente não ocorreu.

Não verifico aplicação do art. 112 do CTN, na medida em que foram demonstradas claramente as omissões através dos levantamentos de estoque levados a efeito pelo autuante.

Diante do exposto ficam mantidas as infrações 07, 08 e 09.

No que diz respeito à infração 10 a autuada apresentou os documentos (Doc 09 e 10) fls. 463, 465 e 466 que comprovam o recolhimento do ICMS reclamado na Infração 10 que corresponde a Antecipação Tributária relativa ao ajuste de estoque de Colchoaria que passou a ser incluído no Regime de Substituição Tributária.

Assim, cabe a improcedência da infração 10, acolhida também pelo autuante.

No que se refere às infrações 5 e 11:

*INFRAÇÃO 5 (01.02.05) – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 58 a 77), Demonstrativos (fls. 45 a 57) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$72.190,73. Multa de 60%;*

*INFRAÇÃO 11 (07.01.02) – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme cópias de Notas Fiscais (amostra) (fls. 133 a 146), Demonstrativos (fls. 121 a 132) e CD-R (fls. 211) anexos ao PAF. ICMS com valor de R\$26.586,34. Multa de 60%;*

O autuante pede que se observe o Demonstrativo de Auditoria Situação Tributária Anexo 06 (fls. 566 a 569 do PAF) anexado na Informação Fiscal, sendo que a autuada não adota um critério uniforme no que diz respeito a tributação nas saídas das mercadorias constantes das infrações 5 e 11, ou seja, a mesma mercadoria ora sai tributada, ora sai sem tributação. Este procedimento dificulta a aplicação da penalidade sugerida pela autuada, ou seja, a prevista no artigo 42, inciso II, da Lei nº 7.014/96.

Para se aplicar apenas a multa e não exigência do imposto caberia ao autuado demonstrar que, em relação às mercadorias que não efetuou a antecipação, efetuou integralmente as saídas tributadas o que efetivamente não ocorreu.

O autuado não procedeu conforme determina a Legislação que é efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação e não creditar-se do imposto na entrada das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como estabelece o RICMS/BA.

O ônus probatório é do sujeito passivo de que deu saídas tributadas indevidamente e solicitar

restituição, o que no presente caso não ocorreu.

Cabe destacar que as mesmas infrações já foram julgadas procedentes. A título ilustrativo, citamos os Acórdãos 185-11/10 do PAF 2074940001084, 329-05/11 do PAF 1477710001117, 42-03/12 do PAF 1477710002113, 185-11/10 do PAF 2074940001084, 103-05/11 do PAF 1477710003101, 67-01/13 do PAF 147771.0001/12-5, 71-01/13 do PAF 147771.0002-12/1, 0222-05/13 do PAF 1477710001/13-3 e 0151-11/13 do PAF 147771.0002/11-3 (1ª Câmara).

Diante do exposto ficam mantidas as infrações 05 e 11.

É importante registrar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, especialmente no que alude a Súmula 166 do STJ, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da legislação que fundamenta o lançamento e o presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Constam, às fls. 573/576, DAEs de pagamentos no qual tem como objetivo comprovar o recolhimento das infrações 4 e 12 do Auto de Infração, cabendo observar que na infração 04 foi reduzido o valor exigido, bem como a infração 12 foi reconhecida a procedência, cabendo a sua manutenção integral.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147771.0002/14-8, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$855.956,72**, acrescido da multa de 60% sobre R\$410.171,97 e 100% sobre R\$445.784,75, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e VII, “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$1.000.408,90**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA