

**PROCESSO** - A. I. Nº 147771.0003/14-4  
**RECORRENTE** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0041-02/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/11/2016

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACORDÃO CJF Nº 0149-12/16**

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. a) SAÍDAS POR ECF. Defesa apresentou elementos comprovando erros nos levantamentos. Infração parcialmente elidida, resultando em redução do valor lançado. Reformada a decisão de piso. Infração parcialmente subsistente. b) SAÍDAS POR NOTAS FISCAIS. As baixas por perdas não tributadas não se enquadram no tipo legal definido por saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Operações excluídas. Infração parcialmente elidida. c) SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS. Defesa não apresentou elementos comprovando erros nos levantamentos. Infração mantida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Constatado que parte da glosa do crédito se refere às mesmas operações cujas saídas posteriores foram tributadas, fato reconhecido pela fiscalização. Nesta hipótese, o crédito deve ser admitido. Infração parcialmente elidida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE SAÍDAS MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS ENTRADAS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Os argumentos trazidos pelo autuado não elidem as infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoque na forma da Portaria nº 445, de 10/08/1998, com base nos livros e documentos fiscais do contribuinte autuado. Infrações caracterizadas. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração caracterizada. 5. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. a) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infrações caracterizadas. Afastada alegação de nulidade. Negado o pedido de diligência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.**

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JF Nº 0041-02/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 147771.0003/14-4, lavrado em 24/09/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.716.564,32, relativos às infrações a seguir.

*Infração 01 – 03.02.02 – Recolheu a menos 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. 15 a 27) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF. Valor histórico autuado R\$168.488,77.*

*Infração 02 – 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS, no valor de R\$2.520,85, 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. 28 a 30) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 03 - 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS, no valor de R\$24.447,63, 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 42) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 04 – 01.02.41 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$2.314,31, em decorrência de destaque do imposto a maior nos documentos fiscais. Utilizou crédito fiscal de ICMS na entrada de produtos cujas saídas do remetente deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida conforme art.87, inc V e XLIV do RICMS/BA aprovador pelo Dec. 6284/97. Conforme Demonstrativo (fls. 43 a 46) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 05 – 01.02.05- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por antecipação tributária. Créditos utilizados de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária que não foram tributadas nas saídas. Valor histórico autuado de R\$ 9.973,52. Conforme cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 59 a 76). Demonstrativo (fls. 47 a 58) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 06 – 01.05.03 -Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Valor histórico autuado de R\$ 223.615,31. Conforme cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 90 a 112). Demonstrativo (fls. 77 a 89) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 07- 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2011, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Valor histórico autuado R\$461.263,14. Conforme Demonstrativo (fls. 113 a 114) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 08- 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 de 2011. Valor histórico autuado R\$27.194,56. Conforme Demonstrativo (fls. 118 e 119) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 09- 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 os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas 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 de 2011. Valor histórico autuado R\$15.059,27. Conforme Demonstrativo (fls. 118 e 119) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Infração 10- 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. Valor histórico autuado R\$15.417,77. Conforme Demonstrativo (fls. 120 e 125) e CD-R (fl. 193) cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 59 a 76) anexos ao PAF.*

*Infração 11- 07.01.03 - Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor histórico autuado R\$ 84.861,57. Conforme Demonstrativo (fls. 126 e 138), CD-R (fl. 193) e cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 139 a 157) anexos ao PAF.*

*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. Valor histórico autuado R\$ 681.407,62. Conforme Demonstrativo (fls. 158 e 170), CD-R (fl. 193) e cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 171 a 179) anexos ao PAF.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 31/03/2016 (fls. 436 a 479) e decidiu pela Procedência Parcial, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“VOTO**

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS e aplicar multa em decorrência de 12 (doze) infrações.*

*Em sua defesa o autuado reconheceu a infração 04, 06 e 12, informando que procedeu à extinção dos créditos tributários correlatos às infrações mediante compensação com certificado de crédito, logo entendo que as mesmas restaram caracterizadas, pois não existe lide.*

*Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.*

*Como relação ao argumento de que as multas aplicadas são confiscatórias, também não pode ser colhido, pois as multas aplicadas encontram-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, conforme especificado no Auto de Infração.*

*Na infração 01 – 03.02.02 – é imputado o recolhimento a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nas saídas de mercadorias tributadas por ECF's. Conforme Demonstrativo acostado aos autos às folhas 15 a 27 e CD-R à folha fl. 193. Por sua vez, na infração 02 é imputado ao sujeito passivo o recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nas saídas de mercadorias tributadas por Notas Fiscais, conforme Demonstrativo às folhas fls. 28 a 30 e CD-R à folha 193.*

*Em sua defesa o autuado alegou a existência de diversas fragilidades na autuação, as quais passo ao exame.*

*1) Operações com produto “leite longa vida” – redução da carga tributária – No entendimento da fiscalização as operações se sujeitam a regra geral prevista no art. 50, I, do RICMS/97, que prevê a alíquota de 17%, tendo sido aplicada a alíquota de 7% pela impugnante.*

*A defesa alega que, ao tratar das vendas internas o art. 50, inciso I, do RICMS/97, determina que a alíquota a ser aplicada é a de 17%, salvo as exceções previstas no próprio regulamento, havendo, por medida de política fiscal, previsão normativa de que as operações internas com “leite longa vida” estão sujeitas a redução da carga tributária, citando o art. 87 do RICMS/97, nos seus incisos XXI e XXXV.*

*Entendo que o argumento defensivo não pode ser acolhido, pois os incisos XXI e XXXV, do art. 87 do RICMS/97, tratam das operações internas, com Leite fabricado no Estado da Bahia, in verbis:*

*‘Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).*

*XXXV - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);’*

*Portanto, o procedimento da fiscalização foi correto, considerando que os produtos lançados no Demonstrativo Auditoria Saídas ECF Alíquota Incorreta e Demonstrativo Auditoria Saídas ECF Alíquota Incorreta, aponta que a dependente deu saída com carga tributária de 7%, conforme consta também da sua planilha ilustrativa lançada nas suas razões de defesa, fl. 242 do PAF, como bem ressaltou o autuante na informação fiscal, deveriam ter sido tributadas com alíquota de 17%, pois os referidos produtos não foram produzidos neste Estado, condição estabelecida no RICMS nos incisos acima transcritos.*

*2) Redução da carga tributária - leite longa vida não produzido no Estado - relativamente as operações com “leite longa vida” não produzido no Estado da Bahia, a defesa entende que deve ser aplicada da mesma forma a redução da carga tributária incidente sobre o referido produto, pelo que não merece prosperar a acusação fiscal, sob pena de violação ao art. 152, da Constituição Federal, ao Código Tributário Nacional e ao Convênio ICMS nº 128/94. Com efeito, diz que não é lícito ao Legislador estadual estabelecer diferença de alíquota entre produtos produzidos na Bahia em relação aos produtos advindos de outros Estados da Federação, visto que a matriz constitucional veda expressamente a discriminação em razão da origem, conforme disciplinam os art. 150, V, e art. 152 da Carta Maior.*

*Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho*

de manifestar a respeito.

Por sua vez, a autuação encontra-se respalda na Legislação Estadual, uma vez que o artigo 87, inciso XXXV, do RICMS aprovado pelo Dec. 6284/97 concede a redução da base de cálculo apenas para o produto fabricado no Estado da Bahia, acima transcrito.

Quanto a alegação de afronta ao Código Tributário Nacional e ao Convênio 128/94, não procede, pois o Judiciário já se manifestou caracterizando a redução da base de cálculo como uma isenção parcial, benefício que não ofende qualquer princípio constitucional, sendo esse o entendimento manifestado nos Acórdão 0291-04/12 da 4ª JF, com Recurso não provido através Acórdão 0291-04/12 da 3ª CJF.

Assim, entendo que o procedimento fiscal deve ser mantido.

### **3) OPERAÇÕES COM COMPOSTO LÁCTEO – APLICABILIDADE DA REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA**

Entendo que o argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que a exigência fiscal está totalmente embasada na Legislação Estadual, haja vista que o benefício fiscal, ou seja a redução da base de cálculo previsto no art. 87, inciso XXI, do RICMS, aplica-se exclusivamente ao leite em pó e não ao composto lácteo.

Cabe ressaltar que a Instrução Normativa nº 28/07, expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA – classifica o mencionado produto, 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).

Saliento 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, sendo o esse entendimento manifestado nos julgamentos reiterado desse CONSEF, a título de exemplo, temos o Acórdão JF nº. 0268-02/12 da 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0289-13/13 da 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL e Acórdão nº 0314-01/13 da 1ª Junta de Julgamento Fiscal.

Ressalta que o benefício fiscal, ou seja a redução da base de cálculo para o produto Composto Lácteo só foi concedido a partir de 01/08/2013, através do Decreto 14.681 de 30/07/2013 até 31/12/2013. Sendo alterado a partir de 01/01/2014 para o referido produto fabricado neste estado. Sendo assim no período fiscalizado, cujo imposto está sendo reclamado neste Auto de Infração o produto Composto Lácteo não gozava do benefício da redução da base de cálculo, devendo a autuada nas saídas do referido produto ter destacado o ICMS aplicando a alíquota de 17%, conforme está demonstrado no presente Auto de Infração.

Logo, fica mantida a exigência fiscal.

**4) Produtos diversos - aplicabilidade da redução de carga tributária não observada pela fiscalização –a defesa salienta que diversos itens autuados gozam de redução de carga tributária não foram respeitadas por ocasião da lavratura do presente auto de infração. Conforme se depreende dos itens descritos na planilha nas transcritas no relatório do presente acórdão, foi aplicada a alíquota de 17% e 12% nas operações com aparelhos e equipamento de processamento de dados e seus periféricos, sem observar o tratamento tributário previsto na legislação interna para as operações em comento, citando os seguinte produtos:**

| Código     | Descrição                           | NCM      |
|------------|-------------------------------------|----------|
| 4515029-00 | Cabo de Vídeo Componente 9265       | 85444200 |
| 4515043-00 | Cabo de Vídeo 3Rca M9262 Leader     | 85444200 |
| 4536970-00 | Modem USB Olivetti Olicard 155-Bran | 85176262 |
| 6597931-00 | Cabo CS5002 Cyber Audio 3 5mm 2m    | 85444200 |
| 6598952-00 | Cabo CS5011 Cyber USB X Mini USB    | 85444200 |
| 6598969-00 | Cabo CS5012 Cyber USB X USB         | 85444200 |
| 6990961-00 | Carregador Notebook Univivolt       | 85044010 |

Acolho o entendimento da fiscalização, a qual esclarece o autuante que os produtos acima relacionados pela autuada nas suas razões de defesa, não estão contemplados com o benefício da redução da base de cálculo alegada pela impugnante, pois não estão relacionados no Anexo 5-A conforme a descrição dos produtos e os NCMS correspondentes. Sendo assim, não procedem as alegações da autuada, razão pela qual mantém os termos do Auto de Infração.

Em relação aos itens referentes a programas para computadores, Código 4314455-00 - MS Office 2010 Home Student - NCM 85234022, entendo que o argumento defensivo deve ser acolhido, tendo em vista o previsto no art. 87, inciso VI e o Anexo 5-A, conforme reconheceu o autuado na informação, tendo destacado que os referidos produtos estão relacionados no anexo 02 (fls. 371 do PAF) totalizando o valor de R\$597,17 que foram sendo excluídos do Demonstrativo de Auditoria Saídas ECF alíquota incorreta 42601557 2011, através do novo Demonstrativo de Auditoria Saídas ECF alíquota incorreta 42601557 2011, Informação Fiscal - Anexo 01 (fls. 372 a 384 do PAF). Valor excluído da autuação.

Outro produto questionado pela defesa é “óculos”, alegando que goza de redução de carga tributária, igualmente não aplicada pela fiscalização, citando o artigo 87, inciso XL, que as operações internas com produtos de ótica têm tributação reduzida até 30/04/2011.

Acolho o argumento defensivo, ressaltando que o próprio autuante acatou e revisou os levantamentos fiscais,

tendo destacado na informação fiscal que, em seu entendimento, para as operações com os produtos de ótica que 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, sendo assim as alegações da autuada neste item procedem, portanto elabora o Demonstrativo com os referidos produtos anexo 03 (fls. 385 do PAF ) totalizando o valor de R\$52,74 que estão sendo excluído do Demonstrativo de Auditoria Saídas ECF alíquota incorreta 42601557 2011, através do novo Demonstrativo de Auditoria Saídas ECF alíquota incorreta 42601557 2011 Informação Fiscal - Anexo 01 ( fls. 372 a 384 do PAF ).

Logo, a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor histórico de R\$167.838,86, conforme abaixo:

| Data Ocorrência | Data Vencimento | Base Cálculo | Alíquota % | Multa (%) | Valor Histórico |
|-----------------|-----------------|--------------|------------|-----------|-----------------|
| 31/01/2011      | 09/02/2011      | 121.421,84   | 17         | 60        | 20.641,71       |
| 28/02/2011      | 09/03/2011      | 114.742,13   | 17         | 60        | 19.506,16       |
| 31/03/2011      | 09/04/2011      | 127.018,26   | 17         | 60        | 21.593,10       |
| 30/04/2011      | 09/05/2011      | 137.617,79   | 17         | 60        | 23.395,02       |
| 31/05/2011      | 09/06/2011      | 85.089,30    | 17         | 60        | 14.465,18       |
| 30/06/2011      | 09/07/2011      | 68.134,07    | 17         | 60        | 11.582,79       |
| 31/07/2011      | 09/08/2011      | 65.463,46    | 17         | 60        | 11.128,79       |
| 31/08/2011      | 09/09/2011      | 52.678,23    | 17         | 60        | 8.995,30        |
| 30/09/2011      | 09/10/2011      | 62.363,95    | 17         | 60        | 10.584,87       |
| 31/10/2011      | 09/11/2011      | 49.763,09    | 17         | 60        | 8.459,73        |
| 31/11/11        | 09/12/2011      | 30.795,25    | 17         | 60        | 5.235,19        |
| 31/12/2011      | 09/01/2012      | 72.300,06    | 17         | 60        | 12.291,01       |
| TOTAL           |                 |              |            |           | 167.878,85      |

5) SAÍDA REGISTRADAS POR NOTA FISCAL – BAIXA DE ESTOQUE POR PERDA, ROUBO OU DETERIORAÇÃO: Defesa aduz que a fiscalização imputou a ocorrência das saídas registradas em notas fiscais tributadas com alíquota incorreta na infração 02. Assegura que parte das notas fiscais foram emitidas para fins de regularização e baixa de estoque, não havendo que se falar em débito de ICMS. Diz que o CFOP 5927 refere-se lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

Não acolho o entendimento manifestado pela defesa, uma vez que no caso de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, o contribuinte está obrigado a emitir a Nota Fiscal com destaque do imposto para estornar o crédito apropriado quando da entrada das referidas mercadorias, conforme estabelece o artigo 100 do RICMS/Ba aprovado pelo Decreto 6284/97, in verbis:

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:

(...)

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de uebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;

Logo, a infração 02 fica integralmente mantida.

Infração 03 - 03.02.02 - Recolhimento a menos de ICMS, no valor de R\$24.447,63, 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 42) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.

Em sua peça de defesa o autuado argumentou que, apesar de ter recolhido o ICMS no percentual de 7% para as citadas operações, frisa a não incidência do ICMS nas operações de transferências de produtos para estabelecimentos da própria impugnante.

Entendo que o argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, pois como bem ressaltou o autuante, a Infração está totalmente respaldada na Legislação, conforme a Lei Complementar 87/96 no seu artigo 12 que estabelece como fato gerador do imposto a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e o artigo 13 define a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, in verbis:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Devo ressaltar que o RICMS/BA também respalda a autuação, pois define como fato gerador do imposto as operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme segue:*

*Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;*

*Logo, a infração fica mantida, uma vez que as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, são tributadas pelo ICMS, principalmente porque na situação em tela, trata-se de operações interestaduais.*

*Infração 05 – 01.02.05- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, que não foram tributadas nas saídas, no valor histórico autuado de R\$9.973,52.*

*Para embasar a autuação o autuante acostou cópia de Notas Fiscais por amostragem às folhas 59 a 76, tendo elaborado Demonstrativo às folhas 47 a 58 e CD-R à folha 193 dos autos.*

*A defesa aduziu que: 1) a improcedência da infração devido à inexistência de prejuízo ao erário público, sustentando que grande parte das mercadorias objeto da presente glosa tiveram subsequente saída com débito do imposto, sendo, portanto, tributadas com base na alíquota interna baiana; e 2) o caráter confiscatório da multa lavrada no percentual de 60%, do crédito indevido.*

*Em relação ao argumento defensivo de que o percentual da multa aplicado é confiscatório, o mesmo já foi afastado no início do presente voto.*

*Quanto ao argumento de inexistência de prejuízo ao erário público, entendo que não é capaz de elidir a autuação, pois conforme foi demonstrado pela auditoria realizada nos livros e documentos da empresa restou comprovado que todas as mercadorias relacionadas no DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO INDEVIDO ST 42601557 2011, estão enquadradas no regime de Substituição Tributária e não tiveram saídas no período com tributação do ICMS.*

*Restou ainda comprovado, com bem destacou o autuante, que a autuada não adota um padrão uniforme da situação tributária das mercadorias, ora tributando na saída, ora não tributando, o que cria um embaraço para o Fisco. Pode-se constatar que as mercadorias relacionadas pela autuada afirmando que as saídas ocorreram com tributação e que estas mercadorias no período da aquisição constante do DEMONSTRATIVO AUDITORIA DE CRÉDITO INDEVIDO ST 42601557 2011, não foram tributadas no mesmo período, através da Planilha Produtos Crédito Indevido Saídas ECF sem Tributação anexo 04 que foi extraída do Registro Sintegra 60R.*

*Portanto, a infração está revestida de legalidade uma vez que o contribuinte utilizou o crédito fiscal de produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária que é vedado de forma clara pelo RICMS/BA através do seu artigo 97, inciso IV, alínea b", ficando mantida integralmente.*

*Infração 07- 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior aos das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2011, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. Valor histórico autuado R\$461.263,14. Conforme Demonstrativo (fls. 113 a 114) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF. 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, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2011. Valor histórico autuado R\$27.194,56. Conforme Demonstrativo (fls. 118 e 119) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF. 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 os 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 de 2011. Valor histórico autuado R\$15.059,27. Conforme Demonstrativo (fls. 118 e 119) e CD-R (fl. 193) anexos ao PAF.*

*Em sua defesa o sujeito passivo afirma que o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material,*

*bem como formal. Em relação aos vícios de natureza material, frisa que após análise dos anexos (Notas Fiscais, Demonstrativos de Omissões) apresentados pela fiscalização, observa que a fiscalização incluiu no seu demonstrativo Notas Fiscais de devolução de mercadorias com evidente distorção do quantitativo, bem como desconsiderou outros elementos (perdas e/ou quebras e “códigos diversos”).*

*Entendo que as alegações defensivas não são capazes de elidir as infrações em tela, pois o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias foi efetuado em conformidade com Legislação Estadual, principalmente o RICMS/BA e a Portaria 445/98.*

*Relativamente às Notas Fiscais de devolução de mercadorias o procedimento do autuante foi acertado, pois para efetuar o Levantamento Quantitativo de Estoques, devem ser computadas todas as entradas e saídas que representem a movimentação física das mercadorias, para o resultado do levantamento refletir as operações do contribuinte no exercício, em conformidade com a Portaria 445/98 considerar as Entradas e Saídas de mercadorias, tomando-se como referência os Inventários Inicial e Final.*

*Em relação aos produtos não adquiridos na forma final, sendo produzidos no estabelecimento da autuada a partir das entradas das matérias primas, classificadas em códigos diversos, citando o produto Cachorro Quente, também não justifica as diferenças apuradas, uma vez que o autuante não incluiu no Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias, os produtos comestíveis decorrentes de transformações no estabelecimento da autuada, (derivados de carnes, queijos, pizzas, etc.). Entretanto, embora tenha ficado o produto Cachorro Quente, devo frisar que para estes produtos foi apurada omissão de entrada que por ter apresentado um valor inferior ao valor da omissão de saídas no Levantamento Quantitativo, não foi reclamada no presente auto de Infração como determina a Portaria 445/98, sendo assim as alegações da autuada não devem ser acolhidas. Logo, nenhum valor foi lançado de ICMS relativo ao citado produto no Auto de Infração em lide.*

*No tocante às perdas e/ou quebras, observo que a própria defesa reconheceu a existência de diferença em seus estoques, sem ter regularizado, mediante emissão de notas fiscais, tais acontecimentos. O RICMS estabelece de forma clara e específica que o contribuinte 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 deixou de cumprir a legislação tributária (RICMS/BA), conforme segue:*

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

*I - ...*

*V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração;”*

*“Das Hipóteses em que Devem Ser Emitidos os Documentos Fiscais*

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

*I - ...*

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

*Como foi salientado pelo autuante, não foram incluídos neste levantamento de estoques os gêneros alimentícios comercializados pela autuada, para evitar distorções em função de embalagens, unidades, etc.*

*No tocante ao índice de perdas apresentado pela autuada, devo registrar que, para a atividade do autuado, não existe provisão legal para tal.*

*Também não pode ser acolhido o argumento defensivo 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.*

*Quanto as decisões proferidas por outros órgãos julgadores, entende que não se aplicam ao presente Auto de Infração, pois tratam de situações diversas ao presente processo.*

*Portanto, não cabe nenhum reparo no levantamento fiscal em razão dos argumentos acima em analisados.*

*Relativamente ao argumento defensivo relativo aos “Produtos Genéricos” que não foram considerados no Levantamento Quantitativo por espécie de mercadorias, cabe destacar que se o contribuinte utilizou mais de um código para a mesma mercadoria, não observou que a Legislação determina, conforme artigo 824-F do RICMS/BA, in verbis:*

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

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

*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 Síntegra o que não foi cumprido pela autuada apesar de intimada em mais de uma oportunidade conforme cópias de documentos que anexa a Informação Fiscal, ou seja, Intimação para Apresentação de Informações em meio Magnético, Demonstrativo da Irregularidades nos Arquivos Magnéticos e Recibo de Arquivos Magnéticos (fls.386 a 388 do PAF), não atendendo até a presente data, infringindo assim a legislação tributária (RICMS/BA), conforme abaixo:*

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

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

*Portanto, não cabe acolhimento o argumento da defesa em relação aos denominados produtos genéricos, posto que é obrigação do contribuinte escriturar os livros fiscais e por consequência os arquivos Síntegra de maneira que reflitam a realidade das operações da empresa, sob pena de ensejar desconroles não somente no âmbito interno, mas também relativos aos entes tributantes e suas competências de arrecadação e fiscalização. Como foi ressaltado na informação fiscal, 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.*

*Devo ressaltar que os Estados elaboraram as normas e a estrutura do convenio 57/95, com Layout definido e obrigatório o seu cumprimento pelos contribuintes, para através da escrituração fiscal e emissão de documentos fiscais através de meios eletrônicos, desenvolverem sistemas automatizados de fiscalização, objetivando permitir ao Fisco efetuar Auditorias em grandes empresas, com uma gama de informações gigantesca, com milhares de documentos fiscais emitidos e milhares de produtos envolvidos nas operações das empresas. Por outro lado, cabe destacar 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, fato que comprova que teve diversas oportunidades para regularizar seus procedimentos, entretanto não adotou medidas pertinentes.*

*Observe que 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. 198 a 201). Assim, 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.*

*Também não cabe nenhuma correção no percentual da multa aplicada, uma vez que Lei 7.104 de 04 de Dezembro de 1996 teve o seu artigo 42 alterado pela Lei 11.899 de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/2010, estabelecendo a multa para a infração 07 deste Auto de Infração 07 em 100%, conforme segue:*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*(...)*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

*Logo, a infração 07 fica mantida.*

*A defesa alegou, ainda, que sob o ponto de vista formal, em relação às infrações 08 e 09, que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo aqui discutido, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nulo.*

*Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi*



*identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.*

*Verifica-se que na infração 07 foi reclamado o imposto relativo à omissão de saída de mercadorias por ser o valor superior ao valor apurado de omissão de entrada dos produtos sujeitos ao regime normal de apuração do ICMS, conforme determina o §1º do artigo 60 do RICMS/Ba e do artigo 13 da Portaria 445/98. Por sua vez, o ICMS exigido nas infrações 08 e 09, refere-se a omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, em que a omissão de entrada ensejou a cobrança do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (art. 10, I da Portaria 445/98) e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo ( art. 10, I, b da Portaria 445/98 ).*

*Em relação aos trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração 274068.0014/13-0, citado pela defesa, cabe registrar que este voto foi vencido, sendo proferido o Voto Vencedor pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, mantendo a decisão da 3ª Junta de Julgamento através do Acórdão 0041-03/14, pela Procedência do Auto de Infração, conforme Ementa abaixo:*

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0041-03/14**

**EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM A EMISSÃO DO RESPECTIVO DOCUMENTO FISCAL.**

**REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. **Infração não elidida.** **b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** **c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A MARGEM DO VALOR ACRESCIDO.** Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens mantidos sem qualquer alteração. **Infrações caracterizadas. Negado pedido de diligência. Não acatada preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

*Cabe registrar alguns exemplos de Acórdãos de Julgamentos deste Conselho, sobre a matéria em discussão, de Autos de Infração lavrados contra a Impugnante que foram julgados Procedentes, conforme segue:*

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0329-05/11**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE SCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. **Infração reconhecida.** **2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS.** **a) SAÍDAS ATRAVÉS DE ECF.** Fato não impugnado. **b) TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS COM ALÍQUOTA INFERIOR.** **Infração não elidida.** **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** **a) MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** **Infração reconhecida.** **b) FALTA DE ESTORNO.** Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. **Infração não elidida.** **4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** **a) OMISSÃO DE SAÍDAS.** A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. **Infração comprovada.** **b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Deve-se exigir o pagamento do imposto do destinatário das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. **Infrações não elididas.** **5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS.** **Infração comprovada.** Rejeitadas as preliminares de nulidade. **Negado o pedido de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

ACÓRDÃO JJF Nº 0047-05/14

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

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0222-05/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS POR ECF. b) SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. Infrações 1 e 2 reconhecidas. 2. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração 3 reconhecida. b) ESTORNO DE CRÉDITO. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. SAÍDAS SUBSEQUENTES COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Supremo Tribunal Federal, em julgamentos recentes, tem sistematicamente decidido que a redução da base de cálculo e a isenção parcial se equiparam. Assim, a menos que exista norma infra-constitucional autorizando o crédito, a fiscalização poderá glosar o valor proporcional ao que foi exonerado pela redução de base de cálculo. Infração não elidida. Infração 4 não elidida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE POR SOLIDARIEDADE. Não foram apontados efetivamente quaisquer erros de ordem material ou legal nas infrações 5 e 6, e conforme análise dos demonstrativos foram cumpridas todas as obrigações exigidas pela Portaria nº 445/98, no que toca às considerações e ao cálculo do levantamento quantitativo de estoque. Infrações 5 e 6 procedentes. c) OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS. FALTA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Infração 7 reconhecida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Infração 8 reconhecida. b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Não apontou a impugnação qualquer erro de ordem material, mas tão somente arguiu o princípio constitucional da razoabilidade, por considerar a multa abusiva e inconstitucional. De acordo com o art. 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores tal declaração e essa mesma razão, não cabe a este Conselho, discutir a respeito da inconstitucionalidade da legislação do Estado da Bahia. Infração 9 não elidida. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AJUSTE DE ESTOQUE. PRODUTO INCLUÍDO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infrações 10 a 14 reconhecidas. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão Sendo assim não podem ser acatadas as alegações da autuada, as Infrações 08 e 09 estão respaldadas na Legislação Estadual, portanto mantem integralmente os valores reclamados, ou seja R\$27.194,56 e R\$15.059,27, respectivamente.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Assim, ficam mantidas às infrações 08 e 09.

INFRAÇÃO 10- 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. Valor histórico autuado R\$15.417,77. Conforme Demonstrativo (fls. 120 e 125) e CD-R (fl.

193) cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 59 a 76) anexos ao PAF.

Em sua defesa o autuado alegou que: 1) a improcedência da infração devido à inexistência de prejuízo ao erário público; e 2) o caráter confiscatório da multa lavrada no percentual de 60%, do crédito indevido.

O argumento de que a multa é confiscatória já foi afastado no início do voto.

O argumento defensivo de inexistência de prejuízo ao erário público não é capaz de elidir a imputação, pois o contribuinte não comprovou em sua defesa que efetuou o recolhimento do ICMS referente as mercadorias no DEMONSTRATIVO AUDITORIA SUBST TRIBT ANEXOS 88 E 89 SAIDAS SEM TRIBUTAÇÃO 42601557 2011 que ingressaram no estabelecimento e foram registradas como mercadorias submetidas ao regime normal de apuração, utilizando-se do crédito fiscal, inclusive especificando o CFOP 2152 que não se refere a mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Logo, a infração 10 fica mantida.

**INFRAÇÃO 11- 07.01.03 – Aplica multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor histórico autuado R\$ 84.861,57.**

Para embasar a autuação o autuante elaborou o Demonstrativo às folhas 126 e 138, CD-R à folha 193, tendo acostado, por amostra, cópia de Notas Fiscais às folhas 139 a 157.

Em sua defesa o autuado alegou que: 1) a não aplicação da regra de antecipação tributária a determinados produtos, nos termos do RICMS-BA de 1997; 2) a improcedência da infração devido à inexistência de prejuízo ao erário público; e 3) o caráter confiscatório da multa lavrada no percentual de 60%, do crédito indevido. Cita abaixo exemplos de produtos não sujeitos a antecipação tributária, nos termos do Anexo 88, do RICMS/BA - 1997:

| DESCRIÇÃO PRODUTO                 | NCM      | APLICAÇÃO DA REGRA  |
|-----------------------------------|----------|---|
| CONFEITO CHOCOVINHO ARCOR 50G     | 18069000 | Os chocolates estiveram na ST até outubro de 2008 e depois foram incluídos no RICMS/12 (item 11 do Anexo 1) |
| SALG PIPPO S QUEIJO S BRAZ 75G    | 19041000 | Os salgados estão sujeitos ao CIMS-ST somente no RICMS/12 (item 38 do Anexo 1)                              |
| CASTANHA CAJU CASHEWS ROYALE 100G | 20081900 | Os salgados estão sujeitos ao CIMS-ST somente no RICMS/12 (item 38 do Anexo 1)                              |
| TRAVESSEIRO 50X70CM BRISA         | 94049000 | Item 44 do Anexo 88 - o produto ingressou na ST apenas em 01/03/2011  |

Entendo que o argumento defensivo de não aplicação da Antecipação Tributária não pode ser acolhido, pois estão relacionados no art. 353 inciso II, conforme segue:

Confeito Chocovinho Arcor, NCM 18069000:

8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitaria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00;

Salg Pippo S Queijo S Braz, NCM 19041000 e Castanha de Caju Cashews Royale, NCM 20081900:

29 - salgados industrializados (Lei nº 7667/00):

29.1 - salgados produzidos à base de cereais - NCM 1904.10.00 e 1904.90.00;

29.2 - salgados preparados à base de batata - NCM 2005.20.00;

29.3 - salgados à base de amendoim ou castanha de caju - NCM 2008.11.00 e 2008.19.00.

30 - peças, componentes e acessórios para uso em veículos automotores;

Travesseiro 50 x 70CM Brisa NCM 94049000:

41 - suportes elásticos para cama - NCM-SH 9404.10.00; colchões, inclusive box, NCM-SH 9404.2; travesseiros e pillow, NCM-SH, 9404.90.00, (Prot. ICMS 190/09)

Igualmente não acolho o argumento de inexistência de falta de prejuízo ao erário público, uma vez que restou comprovado a falta de recolhimento do imposto nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, estando o procedimento fiscal embasado na legislação conforme estabelece a lei 7014/96, in verbis:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido empestivamente:

...

d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;"

*Reitero, que o argumento defensivo de que a multa é confiscatória já foi afastado no início do voto.*

*Logo, entendo que a infração deve ser mantida na autuação.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$1.715.954,40, conforme abaixo:*

| INFRAÇÃO | JULGAMENTO          | VALOR APÓS JULGAMENTO |
|----------|---------------------|-----------------------|
| 1        | PROCEDENTE EM PARTE | 167.878,85            |
| 2        | PROCEDENTE          | 2.520,85              |
| 3        | PROCEDENTE          | 24.447,63             |
| 4        | PROCEDENTE          | 2.314,31              |
| 5        | PROCEDENTE          | 9.973,52              |
| 6        | PROCEDENTE          | 223.615,31            |
| 7        | PROCEDENTE          | 461.263,14            |
| 8        | PROCEDENTE          | 27.194,56             |
| 9        | PROCEDENTE          | 15.059,27             |
| 10       | PROCEDENTE          | 15.417,77             |
| 11       | PROCEDENTE          | 84.861,57             |
| 12       | PROCEDENTE          | 681.407,62            |
| TOTAL    |                     | 1.715.954,40          |

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 493 a 557, mediante o qual aduz as seguintes razões.

De início, informa que efetuou o pagamento das infrações 4, 6 e 12, mediante compensação com certificado de crédito. Delimita o seu recurso às infrações 1, 2, 3, 5, 7, 8, 9, 10 e 11, as quais defende que deverão ser julgadas insubsistentes.

Em relação às infrações 1 e 2 – operações de saída com suposta aplicação de alíquota incorreta - diz que a fiscalização imputou suposto recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, relativamente a saídas de produtos registradas por meio de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, nos períodos de Janeiro/11 a Dezembro/11, e também por meio de Notas Fiscais, nos períodos de Janeiro/11 a Junho/11, estando essas operações autuadas descritas nos demonstrativos de folhas 15 a 27 e 28 a 30 do PAF, adiante melhor detalhadas.

Entretanto, aduz que existem diversas fragilidades na autuação que devem ser corrigidas por ocasião do presente julgamento, no que certamente acarretará o cancelamento integral das exigências.

No que se refere às operações com produto “leite longa vida” – redução da carga tributária – Frisa que no entendimento da fiscalização, as operações se sujeitam a regra geral prevista no art. 50, I, do RICMS/97, que prevê a alíquota de 17%, tendo sido supostamente aplicada a alíquota de 7% pela impugnante. Entretanto, salienta que, ao tratar das vendas internas, o art. 50, inciso I, do RICMS/97, determina que a alíquota a ser aplicada é de 17%, salvo as exceções previstas no próprio regulamento. Dessa forma, por medida de política fiscal, há previsão normativa de que as operações internas com “leite longa vida” estão sujeitas a redução da carga tributária. Aduz que especificamente no art. 87 do RICMS/97, o legislador incluiu dentre as hipóteses de redução da base de cálculo, nos seus incisos XXI e XXXV, as operações internas com “leite em pó” e “leite de gado tipo longa vida” (esterilizado). Entende que a redução é de 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%. Transcreve a norma citada.

Sustenta que, tendo em vista que as operações realizadas no varejo via ECF para consumidor final encerram a fase de tributação, ao imputar a alíquota de 7% sobre a respectiva base de cálculo, a carga tributária de ICMS incidente na operação está de acordo com o quanto determinado pelo art. 87, XXXV, do RICMS/97. Entretanto, argumenta que, conforme se depreende do “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 42601557 2011”, elaborado pela própria fiscalização, não foi respeitada a redução de base de cálculo prevista para o item “leite longa vida”, devendo o item em referência ser expurgado da presente autuação, uma vez que comprovadamente foi aplicada na operação a tributação de 7% a título de ICMS, conforme previsto no inciso XXXV, do art. 87, do RICMS/97.

Defende que deva ser reformada a decisão de piso, que adotou a premissão da fiscalização, pois representa uma violação ao art. 152 da CF/88, ao CTN e ao Convênio ICMS nº 128/94. Argumenta que não é lícito ao legislador estabelecer diferença de alíquotas em função da origem ou destino. Transcreve as normas citadas em apoio ao seu ponto de vista. Conclui que as normas referidas materializam o Princípio da Não Discriminação.

Argumenta que o Princípio da Não Discriminação resta violado pelo RICMS/97, ao estabelecer que apenas o leite longa vida “produzido no Estado da Bahia” goza do benefício fiscal da redução da carga tributária.

Alega que a CF/88 (art. 155, § 2º, inciso III) admite a gradação de alíquotas apenas em função da essencialidade, o que não se verifica no caso, pois o leite fabricado no Estado é tão essencial quanto os outros. Transcreve ementa de decisão da Corte Suprema, em apoio à sua tese.

Assim, entende não restar dúvida que o art. 87, XXXV, do RICMS/97 impõe tratamento tributário diferenciado para o produto “leite longa vida” não produzido no Estado da Bahia, em flagrante violação ao princípio constitucional da essencialidade. Sustenta não restar dúvida que os produtos descritos no presente item e que foram adquiridos fora do Estado da Bahia gozam da redução de carga tributária para 7% nas operações de venda interna, sendo indevida a autuação para fins de aplicação da alíquota de 17% pretendida pela fiscalização, seja pela violação ao princípio da não-discriminação, seja pela não observância do caráter essencial do produto.

Do quanto exposto, pugna a autuada que sejam excluídos do presente Auto de Infração os itens concernentes ao “leite longa vida” listados no “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 42601557 2011” não produzidos no Estado da Bahia.

Quanto às OPERAÇÕES COM COMPOSTO LÁCTEO – APLICABILIDADE DA REDUÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA, destaca que, conforme “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 42601557 2011”, a Fiscalização entendeu que as operações com o item “composto lácteo” não estão sujeitas a redução de carga tributária prevista no RICMS/97, aplicando a alíquota de 17%.

No entanto, frisa que o já citado art. 87, prevê a redução da carga tributária para o “leite em pó”, de modo que a tributação seja fixada no patamar de 7%, aplicável ao produto “composto lácteo”. Transcreve o texto do artigo citado.

Destaca que o chamando “composto lácteo” nada mais é do que leite em pó com adição de vitaminas e nutrientes, conforme detalha o fabricante em seu site. Explica que a única diferença entre os dois produtos é a adição de elementos lácteos à sua composição, a partir da diluição do próprio leite em pó.

Salienta que o próprio RICMS/12 atualmente prevê a redução de base de cálculo para o composto lácteo no art. 268, XXV, atestando a sua natureza semelhante e a necessidade de tratamento diferenciando desse item de consumo em razão da sua essencialidade.

Argumenta que, em que pese a literalidade do dispositivo original do RICMS/97, não é razoável a descaracterização do benefício de redução de carga tributária única e exclusivamente pelo composto lácteo ter em sua fórmula vitaminas e minerais, além do leite em pó beneficiado, sob pena de se violar de igual forma a isonomia e a essencialidade do produto de consumo popular.

Do exposto, requer que sejam os itens indicados na planilha acima expurgados da autuação por ocasião do presente julgamento, uma vez que foi observada corretamente pela impugnante a tributação de 7% de ICMS nas operações com “composto lácteo”, aplicando-se o art. 87, XXI, ao produto em comento.

Quanto à autuação de “Produtos diversos - aplicabilidade da redução de carga tributária não observada pela fiscalização”, alega que diversos itens autuados gozam de redução de carga tributária, o que não foi respeitado por ocasião da lavratura do presente auto de infração. Explica que, conforme se depreende dos itens descritos na planilha que acosta ao recurso (de forma exemplificativa), foi aplicada a alíquota de 17% e 12% nas operações com aparelhos e equipamento de processamento de dados e seus periféricos, sem observar o tratamento tributário

previsto na legislação interna para as operações em comento.

Ressalta que os produtos listados (folha 508) estão enquadrados na regra do inciso V, do art. 87 (cujo texto transcreve), com tributação de 7%:

Destaca que, do “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 42601557 2011” elaborado pela fiscalização, depreende-se que foi imputada a alíquota de 17% para os referidos itens, não sendo observada a redução de carga tributária prevista na legislação estadual.

Afirma que a fiscalização aplicou a alíquota de 17%, enquanto o RICMS/97 prevê uma tributação máxima de 14,6% nas operações com os produtos em comento. Dessa forma, por ocasião do presente julgamento deve ser reduzida a autuação para o patamar máximo de 14,6%.

Quanto aos Produtos sujeitos à substituição tributária, destaca que na presente autuação, a fiscalização não se atentou para o fato de que os itens listados na planilha acostada ao processo estão enquadrados nas hipóteses de substituição tributária, pelo que o ICMS devido já foi recolhido de forma antecipada, pelo que não há que se falar em débito do imposto na saída dos seguintes produtos listados de forma exemplificativa. Transcreve o texto dos dispositivos invocado em apoio ao seu ponto de vista.

Destaca que, conforme se depreende do “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS ECF ALÍQUOTA INCORRETA 42601557 2011”, a fiscalização entendeu ser devido ICMS nas operações de saída com os referidos produtos com base na alíquota interna de 17%, desconsiderando que já houve a tributação antecipada dos referidos itens. Assim, entende que devem ser expurgados da autuação todos os itens sujeitos a substituição tributária prevista no art. 353 do RICMS/97, sob pena de cobrança duplicada e indevida do imposto.

Quanto à Infração 2, especificamente no que concerne às saídas registradas por nota fiscal – baixa de estoque por perda, roubo ou deterioração, aduz que a fiscalização imputou a ocorrência das saídas registradas em notas fiscais tributadas com alíquota incorreta. Assegura que parte das notas fiscais foram emitidas para fins de regularização e baixa de estoque, não havendo que se falar em débito de ICMS. Transcreve demonstrativo elaborado pela própria fiscalização em que indica CFOP 5927 para as operações em comento:

Diz que o CFOP 5927 refere-se a lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração. Classificam-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias. Explica que, diante do porte da impugnante, o manuseio, acondicionamento e exposição dos produtos gera, por vezes, as situações de roubo/deterioração, sendo necessário o ajuste de estoque com a emissão de nota fiscal de saída, conforme determina o próprio RICMS/97.

Assegura que sequer é devido ICMS nestes casos, uma vez que os fatos ocorrem dentro do estabelecimento da impugnante, sem que tenha havido o comércio, a venda propriamente dita das referidas mercadorias, ou seja, não houve circulação de mercadoria. Isso porque, nos termos do art. 1º da Lei do ICMS (Lei nº 7.014/96) o fato gerador do ICMS é a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. O art. 4º do mesmo diploma legal, por sua vez, traz como aspecto temporal do imposto a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. Transcreve o texto dos artigos citados.

Sustenta que não constitui fato gerador de ICMS as hipóteses de perda, furto ou deterioração das mercadorias ocorridas dentro do estabelecimento da Impugnante, tendo em vista que a transferência de propriedade é condição essencial para incidência do ICMS, citando que neste sentido o STJ já pacificou sua jurisprudência em casos análogos. Transcreve ementa de julgado da corte superior, em apoio à sua tese.

Do exposto, conclui que não havendo circulação das mercadorias nas hipóteses de perda, furto ou deterioração, devem ser expurgadas da autuação as operações registradas por Notas Fiscais com CFOP 5927 do “DEMONSTRATIVO AUDITORIA SAÍDAS N. FISCAIS ALÍQUOTA INCORRETA 42601557 2011” elaborado pela fiscalização.

Em relação a infração 3 – recolhimento a menor em operações de transferências – diz que essa

Infração em comento decorre da aplicação incorreta da alíquota em operações de saída de mercadoria em transferência para outros estabelecimentos da própria recorrente, indicadas no demonstrativo de fls. 31 a 42 do PAF. Aduz que apesar de ter recolhido o ICMS no percentual de 7% para as citadas operações, frisa a não incidência do ICMS nas operações de transferências de produtos para estabelecimentos da própria autuada.

Assim, entende que não há que se falar em débito do ICMS nas citadas operações conforme pretende a acusação fiscal, mas sim de recolhimento indevido ao Estado da Bahia, isso porque a doutrina e a jurisprudência firmaram-se pela não incidência do imposto nas transferências, tendo em vista que o aspecto material da Regra Matriz de Incidência do ICM denota a necessidade de uma operação de “mercancia”, que implique na circulação jurídica da mercadoria, o que não seria o caso da transferência, citando o art. 155, II, da CF, doutrina para embasar sua tese e a Súmula 166 do STJ (cujo enunciado reproduz), que ensejou a consolidação da jurisprudência acerca da inexistência de fato gerador nas transferências de mercadorias para estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Transcreve julgados do Supremo Tribunal Federal, em que julgou recentemente a questão, estando consolidada, nas duas turmas, a não incidência do ICMS nas operações de transferência. Alega que esse entendimento também é pacífico no STJ e no Tribunal de Justiça da Bahia, conforme recentes julgados (cujas ementas transcreve) que descaracterizam a cobrança do imposto em razão da inexistência de mercancia nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte:

Ao final, aduz como na transferência entre estabelecimentos não há “troca/mudança” da titularidade da mercadoria, não haveria de se falar em mercancia e, por conseguinte, na incidência da exação. Frise-se que não há distinção na jurisprudência que amparou a citada súmula e nas outras decisões prolatadas pelos diversos tribunais estaduais pátrios e mesmo pelo STF, acerca das transferências interestaduais e as que ocorrem dentro de um mesmo Estado.

No que se refere às infrações 7, 8 e 9 - omissão apurada em levantamento quantitativo de estoque, observa que as omissões de entrada e saídas foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de produto comercializado, cujo procedimento, regulamentado pela Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, exige um caráter abrangente e rigoroso do trabalho fiscal. Afirma que o levantamento fiscal executado não retrata a realidade da movimentação mercantil dentro do exercício social fiscal, contendo vícios tanto no seu aspecto legal material, bem como formal.

Em relação aos vícios de natureza material, frisa que após análise dos anexos (Notas Fiscais, Demonstrativos de Omissões) apresentados pela fiscalização, conforme será demonstrado/comprovado, a fiscalização incluiu no seu demonstrativo Notas Fiscais de devolução de mercadorias com evidente distorção do quantitativo, bem como desconsiderou outros elementos (perdas e/ou quebras e “códigos diversos”).

Sob o ponto de vista formal, em relação às infrações 8 e 9, aduz que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, e não ao de exercício fechado que está sendo aqui discutido, de modo que não encontra qualquer respaldo legal na Portaria nº 445/98, sendo, portanto, nulo.

Especificamente em relação à infração 7, destaca que a Legislação exige que a emissão da nota fiscal, envolvendo operações com mercadorias seja feita de forma a permitir uma perfeita identificação do produto vendido, operação (CFOP), valores, remetente, destinatário, etc. De igual forma, o demonstrativo quantitativo de estoque, para ser de boa técnica, e pela própria natureza do levantamento deve, o máximo possível, levar em consideração referida formalidade, sob pena de produzir resultado desconforme na coleta dos dados (entradas, saídas ou estoques), em desrespeito ao quanto disposto no art. 936 do RICMS/97 (cujo texto transcreve), aplicável aos fatos geradores autuados, que assim dispõe:

Argumenta, contudo, que, após análise dos anexos do presente Auto de Infração, a Impugnante verificou que a suposta infração cometida pela “falta de registro de entrada de mercadorias em

valor inferior ao das saídas efetivas omitidas”, decorreu da inclusão pela fiscalização de “Devolução de Mercadoria” em seu quantitativo, ensejando na consequente “omissão de saída”, em razão da quantificação em duplicidade da mesma mercadoria, que estava acobertada por Notas Fiscais distintas (NF Aquisição e NF Devolução).

Lembra que a impugnante atua no comércio varejista e atacadista de diversos produtos, sendo que as Devoluções de Mercadorias são operações corriqueiras no seu estabelecimento. Desse modo, para facilitar o controle dessas operações, a Legislação Estadual permitiu que, em relação às Devoluções Ocorridas no seu estabelecimento, pode a impugnante emitir, em seu favor, uma única Nota Fiscal de entrada englobando todas as devoluções ocorridas durante a semana.

Sustenta que ao longo do Exercício de 2011, conforme pode se constatar do exemplo abaixo indicado, extraídos dos Demonstrativos da Fiscalização correlatos a Infração, a impugnante emitiu uma série de Notas Fiscais de Devolução, contemplando, em cada nota, produtos distintos, de modo que, equivocadamente, a fiscalização inseriu as mesmas no seu quantitativo. Vejamos o racional adotado pela Fiscalização no presente Auto de Infração.

Transcreve a tabela utilizada pela fiscalização, para concluir que o autuante relacionou as Notas Fiscais de Entradas, em grupo, dos produtos em que houve a omissão de saídas (Anexo: “Relação de Notas Fiscais de Entradas - Omissão Saídas 42601557 2011” Pg. 10). Quanto à quantificação das saídas, afirma que o preposto fiscal relacionou as Notas Fiscais de Saídas e/ou Cupons Fiscais, em grupo, dos produtos em que houve a omissão de saídas (Anexo: “Levantamento Quantitativo - Relação De Cupons Fiscais 42601557 2011” Pg. 11/12). Quanto à apuração de omissão de entrada e saída, afirma que através da aplicação da fórmula ( $\text{Est.Ini} + \text{Entradas} - \text{Saídas} = \text{Estofinal}$ ), a fiscalização apurou no seu levantamento a “omissão de saídas” referente à 3 (três) Unidades, efetuando a cobrança do ICMS, no valor de R\$17,80.

Argumenta que a fiscalização incorreu em erro na Etapa 1 ao quantificar no seu levantamento, como se mercadoria “nova” fosse, as Notas Fiscais de Devolução de Mercadoria (CFOP 1202) n°s 270801, 276016 e 276532, expedidas em 08/02/2011, 22/07/2011 e 07/08/2011, respectivamente, que somadas totalizam as 3 (três) Unidades supostamente omitidas. Portanto, na realidade, a totalidade das entradas de mercadorias no estabelecimento da empresa, para fins de levantamento quantitativo de estoque não representa 45 (quarenta e cinco unidades), mas sim 42 (quarenta e duas unidades), sendo que a suposta diferença apurada (falta de registro/omissão de 3 (três) unidades), são referentes à devolução, conforme consta no próprio demonstrativo da fiscalização.

Sustenta que, nessa linha, em desrespeito ao quanto disposto no art. 936 do RICMS/97, a fiscalização apenas se atentou às quantidades, não observando os CFOPs das Notas Fiscais emitidas, bem como outros elementos que se tivessem sido analisados, não ensejaria a distorção encontrada e, conseqüentemente, a lavratura do presente AI.

Ressalta que, conforme já mencionado anteriormente, o levantamento feito pelo fiscal não retrata a realidade da movimentação de estoque da Impugnante, de modo que a inclusão de Notas Fiscais de Devolução de Mercadoria em todo o trabalho realizado pela fiscalização acabou contaminando o seu trabalho e, conseqüentemente a Impugnante, que está sendo compelida a efetuar, novamente, o recolhimento do imposto sobre a mesma mercadoria.

Acrescenta que como a impugnante emite Notas Fiscais de Devolução única englobando diversas mercadorias, logicamente que muitas saídas realizadas em Dezembro de 2010 são devolvidas apenas em Janeiro de 2011, razão pela qual caso se considere essas entradas com “nova” mercadoria, sempre encontrará “omissões”.

Por fim, salienta que tal racional foi aplicado em grande parte dos produtos autuados, conforme se verifica na coluna CFOP do Anexo: “Relação de Notas Fiscais de Entradas - Omissão Saídas 42601557 2011”, razão pela qual o presente Auto de Infração é completamente nulo. Por hipótese, caso assim não entenda, mostra-se imprescindível o refazimento do trabalho do fiscal para expurgar essas mercadorias. Quanto aos demais itens em que o fiscal apurou diferença de estoque, frisa que não houve efetiva e real circulação de mercadorias.



Prosseguindo, trata de “PRODUTOS NÃO ADQUIRIDOS NA FORMA FINAL”, salientando que outra parte da diferença apurada se deve ao fato de ter sido considerado pela fiscalização diversos produtos que não são adquiridos na sua forma final, sendo produzidos no estabelecimento do Autor a partir das entradas das matérias primas, classificadas em códigos fiscais diversos. Isso se aplica, por exemplo, ao Cachorro Quente, conforme quadro demonstrativo da fiscalização, que reproduz à folha 528.

Argumenta que, novamente aqui, em relação às supostas entradas constatadas pela fiscalização, verifica-se no seu relatório de Notas Fiscais de Entrada, que se trata de Devolução de Mercadoria. Ou seja, estamos diante de um caso onde a impugnante adquire insumos classificados em “códigos diversos”, confecciona o produto internamente, e efetua a venda. Assim, essa “omissão” de saída apurada no exemplo acima, foi fruto da devolução do produto pelos clientes. Portanto, entende que devem ser expurgados do Auto de Infração todas as mercadorias da mesma natureza, e não há em que se falar de entrada desses produtos da forma final, mas sim em aquisição dos insumos para a confecção desses produtos, através de códigos diversos.

Destaca que outra parte dessa diferença de estoque foi ocasionada em virtude de “QUEBRAS E PERDAS” de mercadorias inerentes à atividade da impugnante, pois na atividade de varejo é notória a ocorrência de perda e/ou quebra de mercadorias em estoque, seja pelo extravio, quebra (Transporte de eletrodomésticos), furtos, perecimento (alimentos) etc., ensejando, portanto, a diferenças de estoque.

Destaca que a própria legislação baiana admite a ocorrência de perdas “normais” nas atividades do contribuinte, é o que se pode concluir da leitura do inciso V, do artigo 100, do RICMS/BA (cujo texto reproduz).

Ressalta que no ano calendário de 2011, a impugnante obteve faturamento anual no valor de R\$118.894.518,74, ficando, em seu entendimento, mais clara a existências de “perdas normais”. Sendo assim, a diferença apurada, aproximadamente, R\$2.720.000,00 representa, aproximadamente, 2% sobre o faturamento anual (2011) da impugnante, ou seja, absolutamente razoáveis e normais, por ser inerentes à atividade comercial, citando estudos feitos pela ABRAS – Associação Brasileira de Supermercados e pela FIA – Fundação Instituto de Administração, aponta que a variação do índice de perdas no varejo tem superado a marca de dois pontos percentuais.

Contudo, em sentido contrário, afirma que a fiscalização desconsiderou essas quebras e/ou perdas razoáveis e normais, procedendo à lavratura do presente Auto de Infração, ao arrepio da razoabilidade prevista, expressamente, na Legislação Estadual Baiana, quando o assunto é “perdas normais”.

Em consonância com o exposto acima, cita que já há precedentes deste Egrégio Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em casos idênticos (levantamento quantitativo de estoque), no sentido de ser indevida a exigência do ICMS, quando demonstrada a existência de perdas normais e/ou quebras. Transcreve ementa de julgamento em apoio ao seu ponto de vista.

Destaca que em relação à maior parte dos produtos, a diferença de estoque apurada é inferior a 10 unidades em todo um ano, sendo que muitas vezes é de apenas uma unidade de determinado produto, conforme se observa do demonstrativo do fiscal, transcrito à folha 533 dos autos.

Quanto aos produtos genéricos, alega também improcedência das infrações decorrente da desconsideração de operações de entradas e saídas registradas em “códigos genéricos”.

Aduz que, além dos outros motivos já veiculados acima, o fiscal deixou de considerar integralmente os produtos registrados pela impugnante com “códigos genéricos”, fato este que em parte, ensejou a diferença apontada pelo Fiscal. Isso porque, 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, assegura que, utilizando-se, exclusivamente, de arquivos magnéticos, o levantamento do fiscal, mais uma vez, não retrata a realidade do quantitativo/movimentação do estoque, pois não levou em consideração a saída de mercadorias sob código “produtos

genéricos”.

Esclarece que, tendo em vista a quantidade de produtos diferentes, de espécies distintas, em embalagens de apresentação e quantidade diversas, oriundos de fabricantes e fornecedores distintos (aproximadamente 350.000,00), o mesmo tipo (espécie) da mercadoria (gênero) é registrado no sistema da Impugnante com mais de um código, caso haja, por exemplo, mais de um fabricante daquele produto.

A título de exemplo, diz que computando a listagem acostada pela fiscalização, no “Demonstrativo Auditoria Estoques Omissões Saídas”, apenas em relação à mercadoria absorvente, foram identificados 55 códigos distintos, conforme transcreve às folhas 535/536.

Sustenta 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”. Assim, 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 a 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.

Diz que outro exemplo de utilização de “código genérico” ocorre quando, no momento da venda, não é possível a identificação do “código ordinário” do produto (ausência de embalagem ou código danificado, entre outras hipóteses). 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.

Desta forma, entende que é imprescindível a consideração da movimentação de estoque registrada nos aludidos “códigos genéricos”, para a correta quantificação de eventual diferença de estoque. Por tais razões, entende que resta demonstrado que a infração 7 deve se integralmente cancelada ou, caso assim não entendam os julgadores, convertidas em diligência.

Ainda relativamente à Infração 7, realça que, na hipótese de a fiscalização entender pela procedência da infração, verifica-se que o fiscal aplicou, equivocadamente, a multa de 100% na infração 07. Isso porque, conforme destacado, a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada e de saída num mesmo exercício (2011), cuja omissão de saídas superou a entrada, de modo que, a multa prevista pela legislação no caso do procedimento adotado pela fiscalização é no percentual de 70%, conforme previsto no artigo 13, I, da Portaria nº 445/98, cujo texto transcreve.

Portanto, sustenta que, caso a presente infração subsista, o que a impugnante veemente não acredita, deve ser aplicada a multa no percentual de 70% sobre o valor do imposto e não de 100%.

Quanto às infrações 8 e 9, ressalta que ambas as infrações foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, alegando a fiscalização que houve a falta de recolhimento do imposto na condição de responsável tributário. Contudo, depreende-se da análise destas infrações e da infração 7, que ambas versam sobre supostas omissões de entrada e de saída em exercício fechado (2011), de modo que o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98 (cujo texto volta a transcrever).

Destaca que depreende da leitura do dispositivo transcrito, que o procedimento acima foi realizado/materializado através da infração 7, procedendo a fiscalização a cobrança do imposto. Todavia, ao invés de o autuante ter se limitado à referida infração 7, também autuou, equivocadamente, as infrações 8 e 9. Isto porque, não foi levado em consideração pela Fiscalização o quanto previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98, cujo texto transcreve.

Assim, destaca que nos termos da legislação acima, verifica-se que o procedimento adotado no presente caso (infrações 08 e 09), só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado, como no presente. Portanto, entende que resta demonstrado o equívoco cometido no momento da autuação, já que a única infração que o Auto

de Infração deveria ter é a infração 7.

Transcreve alguns trechos do voto proferido, no julgamento do Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, cujo relato coube à Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, bem como a ementa do Acórdão 0305-02/11, em apoio ao seu ponto de vista.

Ao final, frisa que resta comprovada a improcedência das infrações 8 e 9, motivo pelo qual devem ser julgadas nulas, tendo em vista que foram lavradas sem qualquer embasamento legal previsto na Portaria nº 445/98, contrariando, especialmente, o quanto previsto nos seus artigos 13, inciso I e 15, haja vista que não poderia o fiscal ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, em se tratando o caso de regime fechado.

Faz referência às regras da Portaria nº 445/98 para, a seguir, solicitar a realização de diligência fiscal, por auditor estranho ao feito, de modo que sejam reprocessados os documentos apresentados pela fiscalização de forma a expurgar do levantamento as mercadorias tidas como “omissas”, conforme argumentos veiculados na presente defesa, com reflexos diretos na base de cálculo, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Quanto à infração 5 a defesa aduz 1) a improcedência da infração devido à inexistência de prejuízo ao erário público; e 2) o caráter confiscatório da multa lavrada no percentual de 60%, do crédito indevido (ITEM ESPECÍFICO).

No item INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO PÚBLICO frisa que detectou que, grande parte das mercadorias objeto da presente glosa, tiveram subsequente saída com débito do imposto, sendo, portanto, tributadas com base na alíquota interna baiana, conforme se observa em seus arquivos magnéticos - “Registros 60i do SINTEGRA” (Cf. mídia - Doc. 02).

Relaciona os produtos que tiveram suas saídas tributadas, fls. 546 e 547.

Argumenta que, em que pese a impugnante tenha apropriado os créditos nas entradas de produtos sujeitos a antecipação tributária/ST, o valor creditado compôs o valor da subsequente saída, ou seja, foi devidamente recolhido aos cofres públicos, descaracterizando qualquer prejuízo ao erário. Ou seja, a pretensão arrecadatória do fisco baiano não foi frustrada, sendo a tributação incidente na cadeia comercial totalmente recolhida aos cofres públicos, quando da saída do estabelecimento da impugnante.

Assim, sustenta que a exigência baseada na presente glosa, ensejará arrecadação de valores já recolhidos, caracterizando enriquecimento ilícito (ou sem causa) do erário. Aduz que o fisco baiano vem relativizando a aplicação de glosas e multa punitivas, quando após as operações de entrada e saída do estabelecimento, a tributação da cadeia seja recolhida.

Entende que, diante do exposto, à infração 5 do AI em epígrafe deve ser cancelada, afastando a cobrança do suposto crédito indevido e da multa punitiva, lembrando que o caráter confiscatório da multa será demonstrado em item específico dessa Impugnação.

No tocante à infração 10, aduz que recolheu os valores devidos, conforme documentos em anexo (Doc. 03), devendo a presente infração ser julgada integralmente improcedente. Caso seja ultrapassada a questão relativa ao pagamento, a recorrente retoma os seus argumentos de defesa direcionados à infração 5.

Quanto à INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO PÚBLICO, frisa que não houve prejuízo ao erário baiano, vez que, caso se confirme o pagamento a menor a título de ICMS por antecipação, o valor não recolhido será pago ao fisco por ocasião da subsequente saída do produto, sendo preservada a cadeia de tributação do imposto estadual. Ou seja, a pretensão arrecadatória do fisco baiano não foi frustrada, sendo a tributação incidente na cadeia comercial totalmente recolhida aos cofres públicos, quando da saída do estabelecimento da impugnante.

Assim, sustenta que a exigência baseada na presente glosa, ensejará arrecadação de valores já recolhidos, caracterizando enriquecimento sem ilícito (ou sem causa) do fisco baiano.

Aduz que o fisco baiano vem relativizando a aplicação de glosas e multa punitivas, quando após as operações de entrada e saída do estabelecimento, a tributação da cadeia seja recolhida (sem

prejuízo ao fisco).

Entende que, diante do exposto, à infração 10 do Auto de Infração em epígrafe deve ser cancelada, afastando a cobrança do suposto crédito indevido e da multa punitiva, lembrando que o caráter confiscatório da multa será demonstrado em item específico dessa impugnação.

No tocante à infração 11, MULTA PERCENTUAL DO ICMS NÃO RECOLHIDO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, frisa que identificou no referido demonstrativo do presente AI, a presença de itens não sujeitos a antecipação tributária, nos termos da legislação vigente a época dos fatos geradores objeto desta acusação fiscal.

Relaciona produtos não sujeitos a antecipação tributária, a título exemplificativo. Salienta ser flagrante a improcedência da presente infração, vez que o trabalho da fiscalização não seguiu a legislação aplicável às operações autuadas, ferindo, dentre outros princípios, o da legalidade e da segurança jurídica.

Aduz, também, que existem mercadorias objeto da presente glosa que tiveram subsequente saída com débito do imposto, sendo, portanto, tributadas com base na alíquota interna baiana, conforme se observa em seus arquivos magnéticos - “Registros 60i do SINTEGRA” (Cf. mídia - Doc. 02) e na própria indicação da fiscalização na descrição da presente infração, as quais listou às folhas 552 a 554.

Assim, conclui que a pretensão arrecadatória do fisco baiano não (sic) foi frustrada, sendo a tributação incidente na cadeia comercial totalmente recolhida aos cofres públicos, quando da saída do estabelecimento da Impugnante, devendo a multa punitiva ser cancelada.

Aduz, mais uma vez, que o fisco baiano vem relativizando a aplicação de glosas e multa punitivas, quando após as operações de entrada e saída do estabelecimento, a tributação da cadeia seja recolhida (sem prejuízo ao fisco).

Entende que, diante do exposto, à infração 11 do Auto de Infração em epígrafe deve ser cancelada, afastando a cobrança do suposto crédito indevido e da multa punitiva, lembrando que o caráter confiscatório da multa será demonstrado em item específico dessa impugnação.

Aduz que as multas aplicadas são confiscatórias, citando o inciso IV, do art. 150, da Constituição Federal/1988, destacando que o percentual igual ou maior ao de 25% (vinte e cinco por cento) do imposto devido, possui caráter confiscatório, por ter o condão de atingir o patrimônio do contribuinte e não apenas compeli-lo a adimplir suas obrigações junto ao fisco.

Por fim, requer provimento ao recurso para reformar a decisão recorrida, cancelando integralmente o auto de infração.

Representante da PGE se manifesta às folhas 561 a 565, consideradno que as razões recursais são insuficientes para promover a modificação do julgado, pelas razões seguintes.

Relativamente à Infração 1, após tecer considerações sobre cada um dos argumentos recursais, conclui que a interpretação literal dos benefícios fiscais impede que seja estendido o tratamento tributário pleiteado às mercadorias autuadas.

Quanto à Infração 2, não acolhe os argumentos recursais, pois a empresa não fez prova da ocorrência de perda, roubo ou deterioração.

Quanto à Infração 3, não acolhe os argumentos recursais, pois há previsão expresssa, na LC 87/96, de incidência de ICMS nas transferências interestaduais.

Quanto à Infração 7, afirma, mais um vez, que a empresa não comprovou as perdas ou quebras, bem como incorreu em erro ao utilizar o código do produto genérico. Quanto à multa aplicada, opina que está de acordo com a legislação aplicável.

Quanto às Infrações 8 e 9, entende que não tem fundamento o pedido de nulidade deduzido.

Quanto á Infração 10, não acolhe o recurso, pois a empresa deixou de fazer prova do recolhimento do ICMS antecipação tributária, alegado.

Quanto à Infração 11, entende que se trata de mercadorias enquadradas no regime ST, à luz do art.

353, II do RICMS/BA. Opina pelo não acolhimento das razões recursais.

Quanto ao argumento da confiscatoriedade da multa, afasta pois encontram-se expressamente consignadas na lei.

Conclui o seu parecer, opinando pelo Desprovisionamento do Recurso Voluntário.

Em sessão realizada no dia 05/10, data para a qual estava pautado o julgamento, o Conselheiro Daniel pediu vistas. Após mais um pedido de vistas, iniciou-se o julgamento na sessão do dia 10/10. Após leitura do relatório, defesa oral pela recorrente e debates, o relator pediu adiamento do julgamento com vistas a examinar se as infrações 08 e 09 decorreram dos mesmos fatos, bem como para verificar se havia coincidência entre os documentos fiscais relacionados nas infrações 05 e 11. A votação ficou adiada para o dia 13/10.

## VOTO

Preliminarmente, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e sua base de cálculo apurados em conformidade com a legislação regente da matéria. Os demonstrativos de débito e documentos fiscais que deram base ao levantamento fiscal se encontram às folhas 15 a 192.

Rejeito a nulidade suscitada de ofício, pelo Conselheiro Daniel, a qual não merece guarida, pois a sua acolhida tem como pressuposto a prova do prejuízo, nos termos do art. 18, § 2º do RPAF. Do exame dos autos, conclui-se, facilmente, que nenhum prejuízo sofreu o sujeito passivo, pois, a despeito do elevado número de infrações, apresentou impugnação, tendo discutido de forma exaustiva todos os pontos do lançamento e, o que é mais importante, logrou êxito em elidir parte do crédito fiscal.

Quanto à alegação de nulidade relativamente às Infrações 8 e 9, enfrentarei quando estiver discutindo o mérito, por entender que com ele se confunde.

Rejeito a solicitação de diligência, deduzida à folha 544, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, nos termos do art. 147, Inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Observe, inicialmente, que as infrações 4, 6 e 12 não foram objeto do presente recurso, não devendo, por isso, ser objeto de qualquer consideração.

As Infrações 1 e 2 possuem o mesmo tipo, qual seja, “*Recolhimento a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”. Diferenciam-se entre si pela base documental em que se materializou, pois enquanto a primeira decorreu da emissão de ECF, a segunda se concretizou mediante a emissão de Notas Fiscais. Como ambas as infrações foram tratadas conjuntamente, julgá-las-ei, também, de forma conjunta, como segue.

A recorrente divide a sua peça recursal (naquilo que se reporta às duas primeiras infrações) em seis tópicos distintos, de acordo com a situação tributária de cada grupo de mercadorias. Acompanho tal divisão para efeito da análise das questões suscitadas, como segue.

Quanto às operações com o produto “leite longa vida”, a divergência cinge-se à alíquota aplicável nas saídas internas com tal mercadoria, pois o autuante entende que deve ser aplicada a alíquota de 17%, enquanto que a recorrente defende tratar-se de hipótese de redução da base de cálculo, prevista no art. 87, inciso XXXV do RICMS/97 (vigente à época dos fatos geradores).

Consultemos, então, o texto citado, objeto da controvérsia.

“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

...  
XXXV - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado (grifo acrescido), de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);  
...”

Como se depreende da leitura do texto regulamentar acima reproduzido, o benefício fiscal previsto está sujeito à condição de que o leite tenha sido fabricado no Estado da Bahia, aspecto que não foi atendido pelas mercadorias autuadas, conforma alega o autuante e admite a própria recorrente.

Quanto à alegação recursal de que a norma regulamentar estaria em conflito com o princípio constitucional da “*vedação ao estabelecimento de diferença tributária entre bens, em razão da procedência ou do seu destino*”, ressalto que não se inclui na competência desse colegiado apreciação de alegação de inconstitucionalidade da norma posta, sendo-lhe (colegiado) vedado negar aplicação a ato normativo (de qualquer natureza) emanado de autoridade superior, nos termos do art. 125, incisos I e III do Código Tributário do Estado da Bahia, conforme se lê abaixo.

“Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

...

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”

Assim, entendo que não merece acolhida a alegação recursal neste ponto.

Quanto às operações com o produto “*composto lácteo*”, a recorrente alega que tal mercadoria goza do benefício de redução da carga tributária, previsto no art. 87, inciso XXI do RICMS/97, ao argumento de que nada mais é do que “*leite em pó com adição de vitaminas e nutrientes*”, o que foi rechaçado pela fiscalização.

É importante destacar que a função do aplicador do direito é atribuir um (dentre outros) sentido válido à norma, devendo, por conseguinte, pautar a sua interpretação no texto da lei, do qual parte e no qual deságua, ao final de sua incursão hermenêutica.

Assim, cabe pontuar que o texto do RICMS/97, vigente à época dos fatos objetos da presente autuação, não fazia qualquer menção à mercadoria “*composto lácteo*”, conforme se depreende da leitura do art. 87, inciso XXI, abaixo transcrito.

“Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

...

XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).

...”

Como bem se pode ver, a previsão de redução da base de cálculo, contida no dispositivo regulamentar citado, restringia-se às operações com “*leite em pó*”, mercadoria distinta do “*composto lácteo*”, não somente em sua denominação e na rotulagem, mas, sobretudo, em sua composição, aspecto que levou o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) a exigir que a embalagem do produto evidenciasse essa distinção, com fins de respeitar o direito à informação, previsto no Código de Defesa do Consumidor.

A distinção está evidenciada ademais pela alteração promovida na legislação estadual, pois a partir de agosto de 2013 o texto regulamentar vigente (RICMS/12) passou a prever o composto lácteo, acréscimo que não se faria necessário se se tratasse de “*espécies do gênero leite em pó*”, como sustenta a recorrente.

Ora, a alíquota reduzida para o leite em pó é regra que materializa uma política tributária seletiva, que está relacionada à menor carga tributária incidente à cesta básica, com viés eminentemente social. Não seria seguro que se pudesse, sem qualquer critério, estender tal tratamento aos demais produtos feitos a partir do leite, pois a agregação de aditivos pode desnaturar completamente o uso e fins do produto, fazendo-o, eventualmente, perder o caráter de essencialidade alimentar. Assim, até mesmo a teleologia da regra interpretanda requer uma visão conservadora do seu conteúdo.

Além disso, a tentativa de alargar o alcance do texto normativo citado não se compatibiliza com o disposto no inciso II do art. 111 do CTN, o qual impõe a interpretação restritiva de norma que outorga isenção, conforme abaixo.

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

...  
II – outorga de isenção;  
...”

Essa tem sido a jurisprudência deste CONSEF, o qual possui julgados reiterados consagrando o entendimento de que o produto “*composto lácteo*” não foi contemplado pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 87, Inciso XXI, do RICMS/97 (então vigente), conforme Acórdãos JJF nº 0132-02/15 e 0112-05/15, confirmados, em segunda instância, pelos Acórdãos CJF nº 0347-11/15 e 0408-12/15.

Entendo, por isso, que não merece reparo à Decisão recorrida neste ponto.

Quanto aos “*produtos diversos*” (listados pela recorrente, de forma exemplificativa, à folha 508), cuja redução da base de cálculo não teria sido observada pela fiscalização, noto que assiste razão ao sujeito passivo. De fato, examinando o demonstrativo de débito “DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA NAS SAÍDAS POR ECF – ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA” (folhas 15 a 28, incompleto), cuja cópia completa se encontra gravada no CD à folha 193, é possível notar que, dentre os itens autuados, há quatros espécies de mercadorias com códigos NCM contemplados no Anexo 05-A do RICMS/97, quais sejam, códigos NCM “8471.3012 – ASUS ATHLON”, “8471.5010 – AOC EVO ATHLON”, “8523.4022 – PANDA ANTIVIRUS” e “8523.4029 – PS3 – PES 2011 PRO EVOLUTION SOCCER”, todos produtos de informática. A retificação do lançamento efetuada (folhas 371 a 384) havia considerado apenas o NCM 8523.4022, deixando de observar os outros três códigos acima citados.

Assim, acato as alegações recursais, naquilo que se refere aos códigos NCM’s acima citados, para aplicar a alíquota de 7%, conforme determina o art. 87, inciso V do diploma regulamentar citado.

Quanto ao item indicado como “óculos”, o sujeito passivo alega que tal mercadoria goza de redução de carga tributária, a qual não teria sido observada pela fiscalização. Noto que tal alegação já havia sido acatada pelo autuante e pelo julgamento de piso, conforme demonstrativo à folha 385. Não conheço, portanto, de tal pedido.

Quanto aos produtos sujeitos à substituição tributária, o sujeito passivo acosta relação à folha 511, alegando que já havia recolhido o imposto de forma antecipada. Noto que assiste razão ao sujeito passivo, pois as mercadorias com código NCM “9404.2900 - almofadas em geral” e “9404.9000 – almofadas divertidas” encontram-se, efetivamente, sujeitas ao regime de Substituição Tributária, conforme art. 353, inciso II, item “41” do RICMS/97, corretamente citado pela recorrente. Observo, também, que dentre as mercadorias listadas no levantamento fiscal, não consta nenhuma com o código NCM 9503.0000, a despeito da alegação recursal.

Assim, concluo o exame das alegações recursais pertinentes à Infração 1, tendo acolhido parcialmente as alegações defensivas (aplicação de alíquota de 7% para as mercadorias cujos códigos NCM são códigos NCM “8471.3012 – ASUS ATHLON”, “8471.5010 – AOC EVO ATHLON”, “8523.4022 – PANDA ANTIVIRUS” e “8523.4029 – PS3 – PES 2011 PRO EVOLUTION SOCCER”, bem como exclusão das operações com mercadorias cujo código NCM seja “9404.2900 - almofadas em geral” e 9404.9000 - almofadas divertidas”.

Fica, portanto, reduzido o valor lançado para a primeira Infração, o qual passou a montar em R\$152.800,43, conforme demonstrativo abaixo.

| MESES    | ICMS DEVIDO |
|----------|-------------|
| JAN/2011 | 19.957,14   |
| FEV/2011 | 19.065,16   |
| MAR/2011 | 19.346,38   |
| ABR/2011 | 21.392,19   |
| MAI/2011 | 12.292,30   |
| JUN/2011 | 8.706,47    |
| JUL/2011 | 9.594,93    |
| AGO/2011 | 8.171,16    |
| SET/2011 | 9.688,82    |

|              |                   |
|--------------|-------------------|
| OUT/2011     | 7.714,57          |
| NOV/2011     | 4.723,41          |
| DEZ/2011     | 12.147,90         |
| <b>TOTAL</b> | <b>152.800,43</b> |

Quanto à Infração 2, no que se refere às saídas por baixa de estoque, perda roubo ou deterioração, noto que o sujeito passivo emitiu os documentos fiscais previstos na legislação, conforme se pode atestar a partir da relação acostada à folha 257 do processo, na qual a empresa identifica todas as operações de baixa de estoque, cujo CFOP é 5.927.

Embora o sujeito passivo não tenha tributado tais operações (o que contraria o disposto no art. 100, inciso V do RICMS/97), o ato ilícito praticado não se enquadra no tipo legal descrito na Infração 2, pois não se trata de “saída de mercadorias regularmente escrituradas”, como tipificou o autuante.

Assim, entendo que o lançamento fiscal deve ser declarado nulo, somente no que se refere às operações com CFOP “5.927”, cujas notas fiscais excludo do levantamento fiscal correspondente. Assim, reduzo o valor da Infração 2, a qual passa a montar em R\$2.126,55, conforme demonstrativo abaixo.

| MESES        | ICMS DEVIDO     |
|--------------|-----------------|
| JAN/2011     | 36,27           |
| FEV/2011     | 199,12          |
| MAR/2011     | 162,80          |
| ABR/2011     | 0,00            |
| MAI/2011     | 125,37          |
| JUN/2011     | 1.603,00        |
| <b>TOTAL</b> | <b>2.126,56</b> |

Quanto à Infração 3, a acusação fiscal foi de “*Recolhimento a menos de ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, relativas a transferências interestaduais*”. O sujeito passivo não nega o fato descrito na peça inaugural do auto de infração, tendo alegado, contudo, que a jurisprudência do STJ já decidiu que não há incidência em operações de transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica.

É importante destacar que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, inciso I trouxe regra expressa relativamente às operações de transferências, conforme se depreende da leitura do seu texto abaixo. (acrescentar)

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...”

Ora, em existindo texto de lei regulando a matéria, não pode este colegiado negar-lhe aplicação, já que a norma legal acima transcrita ainda não foi revogada, nem extirpada do sistema jurídico, mediante controle concentrado de constitucionalidade. Em que pese o STJ tenha firmado entendimento acerca da matéria, a PGE já se pronunciou, entendendo que a corte superior tratou, tão-somente, da não incidência em operações internas, não abrangendo as operações interestaduais, as quais precisam de regra específica para resolver a questão do creditamento no destino, sem o que qualquer desoneração pode resultar em uma situação tributária mais onerosa para os contribuintes.

Assim, entendo que se impõe a observância da regra disposta no art. 12, inciso I da LC 87/96, sob pena de violação ao art. 125, incisos I e III do Código Tributário do Estado da Bahia, já citado alhures. Por isso, não acolho as razões recursais neste ponto, mantendo a Decisão recorrida.

Quanto à Infração 5, a acusação fiscal é de “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária ...*”. O sujeito passivo não negou a conduta que lhe foi atribuída, tendo, todavia, articulado um fato modificativo, qual seja, a falta de prejuízo ao erário, pois alega ter tributado as operações



subsequentes com as mercadorias autuadas.

Examinando o “DEMONSTRATIVO DE AUDITORIA DE UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO” (folhas 47 a 58) e CD-R, folha 193, é possível constatar que o valor que está sendo exigido na presente infração tem por base vários documentos fiscais que compuseram o demonstrativo relativo à Infração 11, o que se constitui em uma exigência descabida.

De fato, se o próprio autuante reconhece que o sujeito passivo tributou as operações nas saídas (motivo pelo qual está aplicando a multa prevista no § 1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96), não poderia glosar o crédito relativo ao imposto destacado na operação antecedente, sob pena de empreender uma metodologia de cálculo que desconsidera a não cumulatividade.

Procedo, de ofício, a exclusão dos Documentos Fiscais nºs 21814, 23947, 27890 e 31810 (em jan/11), 41812, 629877 e 646748 (em fev/11), 42654, 44264, 44766, 48314, 49613, 52173, 54009, 55174, 717199, 739695, 754809 e 803866 (em mar/11), 62872, 64711, 64686, 860656, 872772, 893765 e 930973 (em abr/11), 8090, 8156, 36933, 37003, 72640, 74489, 75843, 75586, 78689, 78924 e 80287 (em mai/11), 83157, 86306 e 87462 (em jun/11), 89586, 90317, 105013, 105027, 233126, 233127, 300899 e 537492 (em jul/11), 108206, 115096, 360430, 392231 e 720302 (em ago/11), 134130, 523151, e 997923 (em set/11), 125902, 143701, 143702, 144808, 144809, 145753, 146479, 665234 e 682767 (em out/11), 147756, 153534, 157065, 158494, 726856, 762991, 763054 e 817352 (em nov/11), 164473, 168587, 171054, 171056, 172617, 172618, 881159 e 955099 (em dez/11). Faço-o porque, sobre eles, o autuante aplicou a multa de 60%, lançada na Infração 11.

Assim, entendo que a Infração 5 é procedente em parte, no montante de R\$7.159,38, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

| MESES        | ICMS DEVIDO     |
|--------------|-----------------|
| JAN/2011     | 1.488,63        |
| FEV/2011     | 456,47          |
| MAR/2011     | 1.419,48        |
| ABR/2011     | 506,24          |
| MAI/2011     | 743,75          |
| JUN/2011     | 328,73          |
| JUL/2011     | 210,34          |
| AGO/2011     | 339,55          |
| SET/2011     | 221,49          |
| OUT/2011     | 640,91          |
| NOV/2011     | 744,08          |
| DEZ/2011     | 59,71           |
| <b>TOTAL</b> | <b>7.159,38</b> |

As infrações 7, 8 e 9 decorreram, todas, de um único roteiro de fiscalização, qual seja, o levantamento quantitativo de estoques. A primeira delas exige o imposto normal, resultante de operações de saída sem emissão de documentos fiscais. A segunda exige o imposto relativo às operações de entrada omitidas, por solidariedade, enquanto que a terceira exige o ICMS-ST relativo ao imposto incidente nas etapas subsequentes com essas mesmas mercadorias, cujas compras foram omitidas.

A peça recursal trata-as de forma conjunta, conforme folhas 521 a 545. Seguindo o modelo proposto pelo sujeito passivo, passo a abordá-las, também, de forma conjunta, conforme segue.

O sujeito passivo opôs-se ao lançamento, suscitando vícios materiais e formais. Alega que o levantamento fiscal incluiu, indevidamente, as notas fiscais de devolução. Alega, também, que o fiscal autuante ignorou as perdas e quebras das mercadorias inventariadas, bem como a existência de “códigos diversos”. A título de erro formal, suscita a nulidade do levantamento, ao argumento de que tal roteiro não seria aplicável ao exercício *fechado*, mas apenas a exercício fiscal *em aberto*.

Pois bem, enfrentemos os argumentos recursais. Quanto à alegação de que o fiscal autuante incluiu, indevidamente, notas fiscais de devolução, noto que não assiste razão ao recorrente, pois é forçoso incluir no levantamento quantitativo de estoques todas as operações de saída e de entrada, inclusive as devoluções, conforme destacou o acórdão recorrido, à folha 472. Ou seja,

todos os documentos fiscais emitidos devem ser considerados no levantamento fiscal, salvo aquelas operações cujo CFOP não represente uma efetiva movimentação de mercadorias, o que não se aplica às operações de devolução, pois devem ser computadas no roteiro de estoque, conforme orientação da Portaria nº 445/98.

Se há duplicidade na emissão de documentos fiscais, por parte da empresa (algo que não deveria, a princípio, ocorrer), deve a recorrente especificar e provar, mediante a anexação de documentos comprobatórios, o que *in casu* não ocorreu.

Quanto à alegação de erros no levantamento fiscal do produto *cachorro quente*, observo que, diferentemente do que alega o sujeito passivo, tal item apresentou omissão de entradas, e não de saídas, conforme se pode constatar a partir da cópia anexada à folha 528 do processo. Ora, tendo-se apurado omissão de entradas, tal item não foi objeto de lançamento no presente processo, conforme bem pontuou a decisão de piso.

Quanto à alegação de que foram desconsideradas as perdas e quebras das mercadorias inventariadas, é importante dizer que as perdas/quebras representam um fato contábil modificativo, o qual tem como efeito prático impactar no resultado econômico do estabelecimento, reduzindo o seu patrimônio. Como tal, deve ser reconhecido na contabilidade empresarial, mediante lançamento próprio em sua escrita, de forma a se poder evidenciar a ocorrência do evento alegado.

De fato, é inaceitável que o empresário constate a ocorrência de um evento desse porte (perdas/quebras) e não faça repercutir em sua escrita contábil, procedimento indispensável para que se possa reconhecer o fato alegado. Ademais, faz-se necessária a observância da legislação do ICMS a respeito, a qual prevê a emissão de documento fiscal próprio e o registro do estorno do crédito, lançamento a débito do imposto correspondente, conforme art. 100, Inciso V do RICMS/97.

Não basta, portanto, alegar o fato, mas torna-se indispensável provar a sua ocorrência, não somente com a emissão da nota fiscal, mas com a contabilização da diminuição patrimonial daí decorrente. Como a recorrente não comprovou o fato suscitado, entendo que não merece prosperar a sua alegação.

Quanto à alegação empresarial de que fez uso de códigos genéricos nos documentos fiscais emitidos, é importante destacar que tal conduta, uma vez constatada, constitui em infração à legislação fiscal, mais especificamente ao art. 824-F do RICMS/97, cujo texto reproduzo abaixo:

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

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

Tal prática, quando comprovada, não pode se constituir em alibi para que o sujeito passivo deixe de se submeter à ação fiscalizatória, pois, se assim fosse, estaríamos beneficiando o infrator que restaria, portanto, estimulado a permanecer na conduta ilícita, com vistas a causar confusão e inviabilizar o levantamento quantitativo de estoques.

A recorrente precisa trazer ao processo elementos de prova de suas alegações e, *incontinenti*, adotar todas as providências no sentido de corrigir o erro identificado, criando as condições para que a fiscalização aconteça, já que se trata de uma atividade de interesse público, exercida em relação a todas as demais pessoas jurídicas, não sendo possível *imunizar* a empresa autuada da ação estatal.

Considerando que a recorrente não trouxe provas ao processo, entendo que a autuação não merece reparo neste ponto.

Quanto à alegação de nulidade relativamente às infrações 8 e 9, ao argumento de que somente podem ser concebidas em exercício aberto, vejo que não assiste razão ao sujeito passivo, pois o procedimento se encontra devidamente regulado pela Portaria nº 445/98, em seu art. 10 (devidamente autorizada pela Lei 7.014/96, art. 4º, § 4º, inciso IV), cujo teor reproduzo abaixo.

*“Art. 10. No caso de omissão de registro de entrada de mercadoria no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o*

*pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

...

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).*

*II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente observar-se-á o seguinte:*

*a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);*

*b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior (grifos acrescidos).”*

Como se pode depreender da leitura do dispositivo citado, a cobrança do ICMS incidente sobre as operações de entradas omitidas tem lugar sempre, seja em exercício fechado ou exercício aberto, conforme inciso I, “a” c/c o inciso II, “b” do artigo acima transcrito.

Quanto ao ICMS que deveria ter sido pago por antecipação, somente não caberá a sua exigência se “ficar comprovado que a operação de saída posterior foi tributada normalmente”, nos termos do inciso II do artigo transcrito.

Caberia, então, ao sujeito passivo provar que a operação subsequente de saída, com as mercadorias omitidas, foi tributada normalmente, ônus do qual não se desincumbiu. Rejeito, assim a alegação de nulidade das infrações 8 e 9.

Assim, entendo que se encontram caracterizadas as Infrações 7, 8 e 9, não merecendo reparo a Decisão de piso, nesse sentido.

Quanto à alegação de que o percentual de multa incidente sobre a Infração 7 é de 60%, vejo que não assiste razão ao sujeito passivo, pois a alínea “g” do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 não dá margem a dúvidas, pois há previsão expressa nesse sentido.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

...

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

...

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

...”

Por isso, não deve ser levada em consideração a Portaria nº 445/98, na medida em que foi redigida quando ainda não vigia a regra legal acima transcrita.

Mantenho, portanto, as Infrações 7, 8 e 9, não merecendo reparo a Decisão de piso.

Quanto à Infração 10, a acusação fiscal é de “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.” O sujeito passivo contesta a autuação, alegando que fez prova do recolhimento na sua peça impugnatória, conforme folha 331.

Examinando o documento citado, é possível notar que o sujeito passivo anexou um extrato do sistema SEFAZ/BA, comprovando que recolheu ICMS-ST. Não prova, contudo, que tenha recolhido o imposto especificamente exigido no presente lançamento. De fato, o demonstrativo de débito, às folhas 120 a 125, relaciona todas as notas fiscais que compuseram o levantamento fiscal, especificando o cálculo do imposto devido em cada uma das operações de aquisição das

mercadorias.

O extrato anexado pela recorrente evidencia, apenas, que a empresa efetuou recolhimento no período, sem apontar a que documentos fiscais se referem tais recolhimentos. Considerando tratar-se de fato extintivo do crédito tributário (cuja existência não foi posta à prova), entendo que a recorrente não se desincumbiu do seu ônus processual, sucumbindo frente às provas coligidas pelo autuante.

Quanto à alegação de que não trouxe prejuízo ao erário, revela-se descabida, pois o demonstrativo de débito evidencia exatamente o contrário, ou seja, a falta de recolhimento do imposto lançado.

Quanto à Infração 11, a imputação fiscal é “*Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadoria sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente*”. A recorrente deduz três argumentos conforme a seguir.

A empresa apresenta relação, à folha 551, com itens que julga não se enquadrarem no regime de antecipação tributária, quais sejam Confeito Chocovinho Arcor 50g (NCM 18069000), Salgados Pippo sem Queijo São Braz 75g (NCM 19041000), Castanha Caju Cashews Royale 100g (NCM 20081900) e Travesseiro 50X70cm Brisa (NCM 94049000).

Em consulta ao RICMS/97, vigente à época, é possível notar que todos os quatro itens citados pela recorrente se encontram relacionados no seu art. 353, inciso II, conforme textos sublinhados abaixo.

*“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

*...  
II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

*...  
8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitaria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e **1806.90.00**;*

*...  
29 - salgados industrializados (Lei nº 7667/00):*

*29.1 - salgados produzidos à base de cereais - NCM **1904.10.00** e 1904.90.00;*

*...  
29.3 - salgados à base de amendoim ou castanha de caju - NCM 2008.11.00 e **2008.19.00**.*

*...  
41 - suportes elásticos para cama - NCM-SH 9404.10.00; colchões, inclusive box, NCM-SH 9404.2; travesseiros e pillow, NCM-SH, **9404.90.00**, (grifos acrescidos) (Prot. ICMS 190/09)  
...”*

Assim, não assiste razão ao sujeito passivo, neste ponto.

Quanto à alegação de inexistência de prejuízo ao erário, é de se notar que o próprio autuante o reconhece, pois enquadrou a conduta infratora no § 1º do art. 42, cuja sanção pressupõe a prova de que o tributo foi recolhido ao erário na saída subsequente, conforme se lê, *in verbis*.

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*...  
II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*...  
d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

*...*

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, **aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II** (grifo acrescido);  
...”

Assim, a ausência de prejuízo ao erário não é um elemento circunstancial que pudesse ser tomado em consideração para redução da multa, mas, isto sim, um aspecto que já foi levado em consideração pelo legislador para prever a sanção referida.

Assim, entendo que não merece reparo a Decisão de piso, estando a Infração 11 caracterizada.

Por fim, quanto à arguição de multa confiscatória (deduzida em relação às infrações 5, 10 e 11, vejo que não merece prosperar, pois as sanções encontram amparo no inciso VII, alínea “a” (Infração 5), bem como no inciso II, alínea “d” (Infrações 10 e 11), ambos do art. 42 da Lei nº 7.014/96, falecendo competência a esse colegiado para reduzi-las na medida em que as condutas praticadas resultaram em descumprimento de obrigação principal (ainda que reparada extemporaneamente, em relação à Infração 11), aspecto que não se encontra contemplado na regra autorizativa prevista no art. 158 do RPAF/99, abaixo transcrito.

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

Assim, CONHEÇO E DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para reformar a decisão de piso, somente no que se refere às infrações 1, 2 e 5 (vide demonstrativos acima), reduzindo o débito lançado para o valor de R\$1.697.667,54, conforme demonstrativo de débito abaixo.

| INF.  | JULG. CÂMARA   | VLR. JULGADO-JJF | VLR. JULGADO-CJF | MULTA |
|-------|----------------|------------------|------------------|-------|
| 1     | PROC. EM PARTE | 167.878,85       | 152.800,43       | 60%   |
| 2     | PROC. EM PARTE | 2.520,85         | 2.126,55         | 60%   |
| 3     | PROCEDENTE     | 24.447,63        | 24.447,63        | 60%   |
| 4     | PROCEDENTE     | 2.314,31         | 2.314,31         | 60%   |
| 5     | PROC. EM PARTE | 9.973,52         | 7.159,38         | 60%   |
| 6     | PROCEDENTE     | 223.615,31       | 223.615,31       | 60%   |
| 7     | PROCEDENTE     | 461.263,14       | 461.263,14       | 100%  |
| 8     | PROCEDENTE     | 27.194,56        | 27.194,56        | 100%  |
| 9     | PROCEDENTE     | 15.059,27        | 15.059,27        | 60%   |
| 10    | PROCEDENTE     | 15.417,77        | 15.417,77        | 60%   |
| 11    | PROCEDENTE     | 84.861,57        | 84.861,57        | ----- |
| 12    | PROCEDENTE     | 681.407,62       | 681.407,62       | ----- |
| TOTAL |                | 1.715.954,40     | 1.697.667,54     |       |

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia do voto do Nobre Relator, entendo que se faz necessário, de ofício, arguir matéria prejudicial.

Isto porque, entendo que o Recorrente teve prejudicado o seu direito de defesa, em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 12 (doze) infrações.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo auto de infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, conseqüentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. Nº 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração nºs 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3, 277992.0402/12-7, 269200.0337/13-8 e 206917.0008/14-0. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Outrossim, o próprio judiciário já se manifestou nesse sentido após a referida preliminar de nulidade não ser acatada por esta mesma CJF, gerando encargos de sucumbência ao Estado. Tal fato ocorreu nos autos da Ação Anulatória nº 0553332-16.2014.8.05.0001, em curso na 11ª Vara da Fazenda Pública do Estado da Bahia, e assim se manifestou o poder judiciário em decisão publicada no mês de maio do corrente ano:

*Deste modo, passa-se à análise da nulidade do auto de infração alegada pela Autora, por suposta afronta aos princípios do contraditório e da ampla defesa. O art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal/88, ao tratar do Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa, diz que: "Art. 5º, LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". Diante da importância desses princípios no processo administrativo e, principalmente, dos desdobramentos práticos que decorrem de suas aplicações, é imprescindível que se analise, com maior profundidade, o auto de infração impugnado, o qual encarta 14 infrações em desfavor da empresa Autora. É cediço que é da essência da autuação a indicação sucinta da origem e natureza do crédito tributário, mencionando especificamente a disposição da lei em que seja fundado e a descrição completa dos fatos. Também é veraz que o sujeito passivo deve conhecer plenamente as acusações que lhe são imputadas para que possa, adequadamente, rebatê-las, sob pena de nulidade do auto de infração. No presente caso, em que pesem estar as infrações devidamente especificadas e descritas de forma a atender os requisitos legais, para a devida formalização da exigência do crédito tributário, é inconteste, lado outro, que o auto de infração é nulo, desde o seu nascedouro, por não permitir ao contribuinte exercer o seu direito à ampla defesa e ao contraditório naquelas 14 infrações. Destarte, de considerar-se mesmo sem qualquer razoabilidade o lançamento de 14 itens para fins de defesa do contribuinte, os quais, embora cuidem de ICMS, possuem natureza e descrições distintas, do que decorre, sem sombra de dúvidas, prejuízo para a defesa. Nessa mesma linha, de que a multiplicidade de infrações nulificam o lançamento fiscal, entenderam três dos seis Conselheiros do Consef (o voto do Conselheiro Daniel Ribeiro Silva foi seguido por José Antonio Marques Ribeiro e Oswaldo Ignácio Amador) quando do julgamento do recurso voluntário interposto pela Autora, conforme se vê do Acórdão 4ª JF nº 0068-04/14 (fls. 78/86). Eis o teor: "Verifico que o presente processo gira em torno de 14 supostas infrações à legislação do ICMS, cada uma tratando de situações diversas. (...). De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, conseqüentemente, prejudicar a busca da verdade material. Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A.I nº 269139.0001/10-7. Toda a análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal. No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir provas que competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister. E não se pode alegar que tal fato restaria superado diante da falta de impugnação específica de 05 (cinco) das 14 (quatorze infrações), uma vez que isso pode ter decorrido, exatamente da dificuldade de se impugnar todos os itens, bem como da análise de custo-benefício da empresa, uma vez se tratarem de itens de menor relevância econômica. Entretanto, o Fisco não pode se utilizar de tal estratégia em seu favor. O que deve ser pago É o que É devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte. a dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada. Por sua vez, entendo que o direito de defesa do contribuinte foi tolhido, até porque o mesmo dispôs dos mesmos prazos recursais. Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento, é anular inteiramente o auto de infração, facultando ao nobre autuante o reinício da ação fiscal e, a partir daí, a lavratura de novos autos de infração, agrupando as infrações de acordo com os roteiros de fiscalização em comum, e em volume razoável e proporcional para se preservar a ampla defesa, observadas naturalmente as regras de decadência." Por conseguinte, conforme asseverado pelos citados Conselheiros no julgamento do recurso administrativo, a dificuldade encontrada, certamente pelo volume de infrações, prejudicou a instrução do PAF, posto que não permitiu à contribuinte o fornecimento de informações necessárias à autoridade julgadora, tolhendo-a no seu direito ao contraditório e à ampla defesa, sem contar que os prazos para a manifestação da Autora no PAF não foram sequer dilargados. Ou seja, se o AI contivesse apenas uma infração ou quatorze (como de fato), o prazo para defesa seria o mesmo. Reconheceu, pois, o Conselheiro do voto vencido, desempatado pelo voto do Presidente do Consef, a razoabilidade da anulação do auto de infração, com reinício da fiscalização, para a lavratura de novos autos em volume razoável e proporcional para a preservação da ampla defesa, além da observância do prazo de decadência. Nesse sentido, mutatis mutandis: "ADMINISTRATIVO E AMBIENTAL - AUTO DE INFRAÇÃO - IRREGULARIDADE - FALTA DE DESCRIÇÃO DO FATO QUE CONFIGURA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO AMBIENTAL - CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - AUSÊNCIA DE EMBASAMENTO LEGAL - RETIFICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 91/06 DO IBAMA - MERA CORREÇÃO - BENEFÍCIO AO PARTICULAR. 1. Por afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, padece de nulidade o auto de infração que não descreve de forma detalhada os fatos ou circunstâncias que configuram infração à legislação ambiental. 2 (...)"*

(TJ-SC - AC: 20120417903 SC 2012.041790-3 (Acórdão), Relator: Luiz César Medeiros, Data de Julgamento: 12/08/2013, Terceira Câmara de Direito Público Julgado). Acerca do binômio prejuízo versus nulidade, assim entende o STJ, de forma pacífica: "(...) 3. Em nosso sistema processual vigora a máxima *pas de nullité sans grief*, segundo a qual somente deve ser anulado o processo quando evidenciado efetivo prejuízo à parte ou sacrifício aos fins da Justiça (princípio da instrumentalidade das formas). No caso, inexistindo prejuízo à parte, não há que se falar de mudança de rito para renovar a defesa acerca de infração legal e devidamente imposta. Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1269039/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/02/2012, DJe 23/02/2012).

Com efeito, o auto de infração é nulo porquanto gerou prejuízo à defesa da Autora no âmbito administrativo. De dizer-se que, em processo, especificamente em matéria de nulidades, vigora o princípio maior de que, sem prejuízo, não se reconhece nulidade. Assim sendo, como na hipótese o prejuízo é factual, a declaração da nulidade do lançamento fiscal hostilizado é medida que se impõe, em face da efetiva demonstração de prejuízo à defesa da Acionante, frise-se. Diante do exposto, ratificando os termos e efeitos da decisão de fls. 833/837, que reconheceu a decadência dos itens 02, 04, 07, 08 e 09 do AI nº 206881.0002/13-2, JULGO PROCEDENTE o pleito autoral para declarar a sua nulidade por afronta ao princípio da ampla defesa, para que nova fiscalização seja realizada, observando-se os prazos decadenciais eventualmente aplicáveis. Condeno o Estado da Bahia no pagamento dos honorários advocatícios, estes fixados em R\$ 3.000,00 (três mil reais), com base no § 4º do art. 20 do CPC. Sentença sujeita ao duplo grau de jurisdição de ofício. P.R.I. (Diário da Justiça da Bahia, disponibilizado em 26/05/2015 CADERNO 2 ENTRÂNCIA FINAL CAPITAL 11ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA Página: 443)

Toda análise de nulidade de um auto de infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo Auto de Infração prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

São diversas imputações, de naturezas distintas, todas exigidas em um mesmo lançamento. O próprio relatório e voto elaborado pelo nobre Colega Relator já demonstra a complexidade e dificuldade deste Conselho de Fazenda de se apreciar todos os fatos aduzidos, imagine então para o contribuinte que teve que se defender de todos eles em um mesmo prazo processual.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho em realizar tal mister.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.*

*§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.*

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento é anular o auto de infração, razão pela qual, de ofício, voto pela NULIDADE do presente lançamento quanto às infrações não reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte.

Vencido na preliminar, no mérito também divirjo do Relator quanto às Infrações 1, 3 e 11.

No que diz respeito à exigência capitulada no item 1 do auto de infração, constato que a controvérsia reside na interpretação que se deve conferir ao quanto disposto no inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA que prevê a redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó, vale dizer: se tal dispositivo legal é ou não aplicável aos compostos lácteos em pó – Leite em pó modificado – como é o caso.

No entendimento da fiscalização, ratificado pelo órgão julgador de primeira instância, os referidos compostos lácteos não são espécies de “leite em pó”, razão pela qual não é possível aplicar a norma de forma extensiva a tais produtos em vista do que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

Considerando que a matéria em debate já foi objeto de análise por parte da 3ª Câmara de Julgamento – Acórdão de nº CJF 0289-13/13 – em processo análogo ao presente, bem como em processo desta mesma CJF onde proferi voto divergente – Acórdão CJF de nº 0408-12/15 -, permito-me subsidiar as conclusões a que chegarei tomando por base os mesmos fundamentos constantes dos votos proferidos naquelas assentadas, com os quais me alinho:

*“Com a devida vênia, entendo que a matéria em debate, para melhor apreciação, demanda uma análise mais cuidadosa acerca do próprio conceito de “composto lácteo” e também acerca da técnica de interpretação da norma instituidora da redução de sua base de cálculo.*

*De início, convém pontuar que, a partir dos elementos constantes nos autos, restou plenamente evidenciado que a conceituação de “composto lácteo” prevista na Instrução Normativa MAPA nº 28/2007 não tinha por objetivo disciplinar as repercussões tributárias sobre a venda do aludido produto, mas sim aperfeiçoar o direito de informação dos consumidores acerca dos produtos lácteos disponíveis no mercado.*

*Demais disso, os documentos que instruem o PAF demonstram que o produto intitulado pelo MAPA de “composto lácteo” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pelo recorrente, de que sua mercadoria “leite IDEAL” seria efetivamente “leite em pó”, fazendo jus à redução de base de cálculo prevista no dispositivo em análise, sobretudo quando o texto legal deixa dúvidas sobre a hipótese.*

*A dúvida sobre o texto legal torna-se ainda mais contundente a partir da constatação de que o RICMS/97, em diversos outros dispositivos disciplinadores de hipóteses de isenção, cuidou de detalhar o tipo de leite susceptível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transcrito:*

*Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais:*

*(...)*

*XII - nas saídas internas de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura e de leite pasteurizado tipos A e B (Conv. ICM 25/83 e Conv. ICMS 121/89).*

*Causa espécie a singeleza com que o art. 87, inciso XXI, tratou da matéria em debate, limitando-se a consignar o conceito genérico “leite em pó”, sem descer a detalhes como fizera no exemplo citado adrede.*

*Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.*

*Com isso, demonstra-se, sem sombra de dúvidas, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.*

*Tocante ao argumento suscitado pela Doute 2ª Junta de Julgamento no bojo acórdão vergastado, no sentido de que a tese sustentada pelo recorrente representaria ofensa ao art. 111 do CTN por utilizar suposta interpretação ampliativa da norma isentiva, com a devida vênia, razão não lhe assiste.*

*Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extrair o sentido da norma de isenção, não impede, de maneira nenhuma, que o aplicador do direito utilize outros métodos hermenêuticos para compor o melhor entendimento, sobretudo diante de eventual dúvida existente quanto ao texto legal. Em verdade, o legislador quis ressaltar que as matérias insertas no retro citado artigo não podem ser objeto de ilações ampliativas, com o objetivo de estender os benefícios fiscais a hipóteses não contempladas na lei.*

*Sobre o tema, convém transcrever o magistério enriquecedor de Hugo de Brito Machado, in verbis:*

*“O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de*



*interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.”(Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário, 15.ª Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)*

*No caso em debate, a interpretação adotada pelo recorrente sobre o quanto disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA, não representa uma tentativa de ampliar o sentido da norma que instituiu o benefício, mas sim conferir ao texto o verdadeiro sentido idealizado pelo legislador, que jamais pretendeu limitar a utilização da redução da base de cálculo para outros produtos que eventualmente derivassem de uma subdivisão conceitual criada posteriormente pelos técnicos do MAPA; tal entendimento é resultado da interpretação sistemática, histórica e teleológica do ordenamento em questão, como deve ser.*

*Inclusive, sobre a possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação sobre as hipóteses do art. 111 do CTN, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem vasta jurisprudência que a alberga. Vejamos:*

*“O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.” (STJ. Resp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)*

*“Os dispositivos legais que tratam de isenção devem ser interpretados literalmente, sem, contudo, ser desvirtuado seu caráter teleológico.” (STJ – Resp - Nº 567.873 – Rel. Min. LUIZ FUX - j. 10 de fevereiro de 2004.)*

*Por fim, cumpre registrar que este E. Conselho já enfrentou matéria similar, conforme ACÓRDÃO JF Nº 0034-03/13 proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*Segundo entendimento unânime dos Doutos Julgadores do referido Órgão, o produto intitulado “leite NAN”, também tratado como “composto lácteo”, foi considerado como “leite em pó” para fins de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97. Segue transcrição do voto:*

*No mérito, a primeira infração acusa o autuado de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a produtos modificados e compostos a base de leite, como se fossem leite em pó, com alíquota inferior à devida.*

*Compulsando os autos, vejo que o impugnante ao comercializar os produtos rotulados como leite em pó – Nestogeno, NAN, Molico, Vale Prateado e Manacá, aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 do estado da Bahia. A controvérsia consiste, portanto, em se decidir se as citadas mercadorias são leite em pó e teriam o amparo do benefício da redução de base de cálculo estampado no inciso XXI do art. 87 da citada norma regulamentar, que assim dispõe:*

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XXI – das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).*

*Da análise do dispositivo regulamentar acima transcrito, resta claro que esta norma não traz qualquer limitação relativamente à composição do produto para enquadrá-lo neste benefício, exigindo apenas, que sejam operações internas com leite em pó. Não vejo nos autos qualquer indício de que os produtos relacionados no levantamento fiscal, fls.08/20, sejam comercializados sob denominação diversa de leite em pó.*

*Constato que os produtos alvo da lide, como Nestogeno, Molico, Manacá, são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó e alguns deles, a exemplo do leite NAN, possuem adição de elementos que enriquecem sua composição, com nutrientes como vitaminas, ferro, cálcio, para atender a uma categoria específica, como os Lactentes, sem no entanto descaracterizá-los da qualidade de leite em pó. Se a lei não limita ou amplia um conceito tributário, não cabe ao operador do direito fazê-lo. Concluo, portanto, pela improcedência desta infração.”*

*Ressalte-se ainda que no caso do Acórdão CJF 0408-12/15 aquele contribuinte apresentou laudo técnico atestando a natureza dos compostos lácteos. Com base nas informações constantes do laudo expedido pelo INT carreado aos autos naquela assentada, cujas conclusões atestam, de forma clara, que embora acrescido de outros ingredientes, os compostos lácteos possuem as mesmas características e funcionalidades do leite pó, sendo produzido, inclusive, a partir de substâncias orgânicas análogas.*

*Ora, se é certo que a competência para proceder à classificação fiscal das mercadorias é atribuída à Superintendência da Receita Federal do Brasil – SRFB, certo é também que o referido órgão*

para proceder à referida classificação, busca subsídios, dentre outros documentos e informações, em laudos técnicos expedidos por entidades credenciadas como é o caso do INT. Neste sentido dispõe o § 4º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF n.º 740/07, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, *in verbis*:

*Art. 4º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias, devem ser fornecidas obrigatoriamente, pelo consulente, as seguintes informações sobre o produto:*

.....

*§ 4º Também deverão ser apresentados, no caso de classificação de mercadorias, catálogo técnico, bulas, literaturas, fotografias, plantas ou desenhos e laudo técnico, que caracterizem o produto, bem assim outras informações ou esclarecimentos necessários à correta identificação técnica do produto. Grifos meus.*

Ademais, é de se observar que não se trata simplesmente de buscar a classificação fiscal dos produtos em questão, **uma vez que o benefício fiscal ora em análise não foi concedido a produto classificado em determinada posição na NCM e sim ao gênero Leite em Pó.**

No meu entendimento, o que se deve investigar é se o composto lácteo pode ser considerado como uma espécie de leite em pó, hipótese em que as respectivas saídas se subsumirão ao conteúdo da norma que prevê a redução de base de cálculo.

A controvérsia instaurada tem como pano de fundo, porquanto, questão de natureza estritamente técnica, daí porque não se pode prescindir de análise realizada pelos órgãos técnicos competentes.

Diante do exposto, entendo ter restado evidenciado que, em que pese a informação constante do rótulo dos produtos, os compostos lácteos se constituem em espécie do gênero leite em pó, haja vista que os aditivos, coadjuvantes tecnológicos, proteínas, açúcares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT, carreado aos autos pelo contribuinte.

Ante o exposto, entendo ser insubsistente a Infração 1.

Por sua vez, a Infração 3 tem por objeto a exigência de ICMS em operações de transferências.

Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula nº 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que *“não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Veja que a súmula não faz menção à mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Precedentes: [...]*

2. *"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*

3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*

4. *A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência*

de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. Precedentes: [...] (Resp 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.

(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994).

De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema "tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas" (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de legais, ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Assim, entendo restar insubsistente a Infração 3.

Por derradeiro, quanto à Infração 11, verifico que ela imputa ao Recorrente a cobrança de multa em razão de ter recolhido o ICMS devido pró antecipação tributária no momento da saída, senão vejamos:

*Infração 11- 07.01.03 - Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor histórico autuado R\$ 84.861,57. Conforme Demonstrativo (fls. 126 e 138), CD-R (fl. 193) e cópia de Notas Fiscais (amostra fls. 139 a 157) anexos ao PAF.*

No meu entendimento, a referida penalidade tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória. Isto porque, a obrigação tributária principal deixou de existir no momento do recolhimento na saída e, a imputação desta multa é específica para essa situação, ou seja, quando sequer se cobra o tributo.

Ademais, se obrigação principal fosse, a multa não poderia ser exigida pois teria se operado o instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

O cancelamento ou redução de multa por descumprimento de obrigação acessória tem por fundamento o § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que prevê tais medidas se ficar provado que a infração foi praticada sem dolo, fraude e simulação e que não implicou falta de pagamento de tributo. Esse dispositivo contém dois requisitos para que se possa reduzir ou cancelar a multa.

Um desses requisitos é que a infração tenha sido praticada sem dolo, fraude ou simulação. Como nestes autos sequer foi ventilada a existência de tais práticas, a meu ver caracteriza a sua boa fé.

Ademais, não é possível se inferir que uma empresa do porte da Recorrida, com todo o volume de suas operações, tenha agido dolosamente no caso específico, para postergar por algum tempo o valor de ICMS devido por antecipação, em montante completamente insignificante ao seu volume de recolhimento do tributo estadual.

Cumpramos ressaltar ainda que, o dolo tem que ser comprovado e, refere-se ao dolo e intenção de cometer a infração.

O outro é que a infração considerada não tenha implicado falta de pagamento do tributo, fato também incontroverso, como já analisado no curso do presente voto.

Assim, considero preenchidos os requisitos legais para redução da multa.

O RPAF, ao inaugurar a regulação processual do contencioso administrativo fiscal, no título das disposições gerais, recomenda que se apliquem ao processo administrativo determinados

princípios jurídicos, “*sem prejuízo de outros princípios de direito*” (art. 2º). Dentre esses princípios, no que concerne ao caso em tela, aflora o princípio da proporcionalidade, que se traduz na dosimetria da pena em função da gravidade da falta e da situação individual do infrator. Esse princípio reflete-se no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual admite que o órgão julgador cancele ou reduza a multa, se não tiver havido dolo, fraude ou simulação, e desde que o fato não tenha implicado falta de pagamento de imposto.

A penalidade aplicada no presente lançamento fiscal, apesar de legalmente prevista, no meu entender além de absurda é desproporcional.

Assim, considerando o montante lançamento, bem como o princípio da razoabilidade e o fato de que, a punição tem que ter caráter sancionatório e educativo, e não ter como finalidade a arrecadação de recursos financeiros ao fisco, considero que a redução da penalidade a 10% do valor julgado pela JJF atende à finalidade sancionatória e educativa da referida penalidade.

Diante de tudo o quanto exposto, de ofício voto pela Nulidade do lançamento e, vencido, no mérito, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso Voluntário para julgar improcedentes as Infrações 1 e 3 e, quanto à Infração 11, voto pela redução da multa aplicada ao patamar de 10% do originalmente lançado.

No mais, acompanho o voto do Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 147771.0003/14-4, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$931.398,35**, acrescido das multas de 60% sobre R\$442.940,65 e 100% sobre de R\$488.457,70, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d”, III e VII, alíneas “a”, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no total de **R\$766.269,19**, previstas nos incisos II, “d”, § 1º, do citado diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos. Representa-se à autoridade competente para que renove o lançamento naquilo que se refere às operações de baixa de estoque (CFOP “5.927”), ora declarado nulo.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Tiago de Moura Simões e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

DANIEL RIBEIRO SILVA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS