

A. I. Nº - 281424.0001/16-0  
AUTUADO - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO e CARLITO NEVES DE LACERDA JUNIOR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21.09.2016

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0145-05/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. PRODUTOS DIVERSOS. A redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária corresponda a 7% nas operações internas com o leite em pó e composto lácteo em pó, é restrita aos produtos fabricados neste Estado (art. 268, XXV, RICMS BA/2012). Caracterizada a infração. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão de saídas e de entradas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária; no caso, operações omitidas de saída. As alegações de perdas, quebras, produtos com prazo de validade vencido e falta de agrupamento de mercadorias idênticas, cujas saídas foram efetuadas com códigos distintos, não foram comprovadas pela impugnante. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 21/03/2016, para exigir ICMS no valor total de R\$378.664,87, tendo em vista a apuração das seguintes infrações:

1. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Os demonstrativos e documentos que fundamentam essa infração encontram-se no Anexo 1 deste auto de infração cujas cópias foram entregues mediante recibo, ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo DVD-R. Ocorrência verificada no mês de outubro de 2014. Valor exigido: R\$10.258,38. Multa de 60%.
2. Falta de recolhimento do imposto relativa à 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 ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Os demonstrativos e documentos que fundamentam essa infração encontram-se no Anexo 2 deste auto de infração cujas cópias foram entregues mediante recibo, ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo DVD-R. Exercício 2013. Valor exigido: R\$368.406,49. Multa de 100%.

O autuado apresentou impugnação de fls. 76/101, subscrita por advogado com procuração nos autos (docs. fls. 102/105). Inicialmente discorreu acerca da tempestividade da peça impugnatória e fez uma abordagem resumida dos fatos que conduziram ao lançamento fiscal.

No primeiro item, disse que a justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual (RICMS/12) só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó produzido no Estado da Bahia, conforme norma positivada no art. 268, inc. XXV do Regulamento do imposto, cujo teor foi reproduzido na peça defensiva.

Afirma que essa limitação imposta pelo Estado da Bahia viola as vedações constitucionais inseridas no art. 150, V e art. 152, da Carta Magna de 1988. Esses dispositivos da Lei Maior prescrevem ser defeso, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Transcreveu na peça defensiva lições de juristas pátrios a respeito dessa temática, a exemplo do constitucionalista Manoel Gonçalves Ferreira Filho.

Afirmou em seguida que a situação em exame já foi objeto de análise do Poder Judiciário, em casos assemelhados ao presente, diferindo apenas em relação ao produto (leite longa vida). Que o MM Juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, em 25/08/2014, julgou procedente a Ação Anulatória nº 0375591-23.2013.8.05.0001, promovida pelo WalMart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial da impugnante, contra o Estado da Bahia que exigia o recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas do referido produto. Reproduziu trecho da referida decisão, conforme abaixo:

“(...) Nessas circunstâncias, a insatisfação da empresa requerente tem fundamento, no que tange à restrição, de ser ou não o leite longa vida de procedência da Bahia para que goze da redução da alíquota de 17% para 7%, uma vez que realmente agride os claros e taxativos comando da Constituição Federal. E se considerado que o benefício, sem a restrição se torna perfeitamente cabível, mais uma vez se apresenta positivo o fundamento da autora de ser aplicado ao caso concreto os termos do artigo 112 do CTN, no que se refere a interpretação mais favorável ao acusado. Assim, dentro dessa linha de desenvolvimento, impositivo a procedência do pedido, com a confirmação da liminar. JULGO, pois, PROCEDENTE o pedido autoral para declarar, como efetivamente declaro inconstitucional e sem aplicação no caso concreto, a restrição que limita benefício fiscal sobre a aquisição do leite longa vida ao Estado da Bahia e EXTINGO o processo com resolução do mérito, nos termos do art. 269, I, do CPC, ficando condenado o Estado da Bahia, ao resarcimento das custas processuais e no pagamento de honorários advocatícios no percentual de 10% (dez por cento) sobre o montante dos autos anulados, devidamente corrigido na forma da lei.”

Do mesmo modo, afirmou que recentemente, em setembro/2015, o Juiz da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº. 0346138-46.2014.8.05.0001, nos quais a própria impugnante figurava no polo ativo da demanda, decidiu-se pela impossibilidade da diferenciação de alíquota relativamente ao leite longa vida, tese jurídica que a defesa pede que seja aplicada ao presente caso, cujos fundamentos foram os abaixo reproduzidos:

Vale aqui destacar que a Constituição Federal, prestigiando o pacto federativo, e impedindo discriminação entre os Estados, previu expressamente, no seu artigo 152, o "princípio da não diferenciação tributária", veja-se: "É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino." Destarte, o cotejo das normas citadas leva à conclusão de que o art. 1º do Decreto Estadual nº 7.826/00 e o inciso XXXV do art. 87 do RICMS/BA, que tratam acerca do regime de tributação de ICMS para operações com leite longa vida, violou a Carta Magna ao estabelecer privilégio tributário somente aos produtores de leite pasteurizado do Estado da Bahia. Em outros termos, a redução da base de cálculo apenas para o leite longa vida produzido dentro do Estado afronta o art. 152 da CF, que impede a diferenciação por procedência ou destino. Com efeito, não poderia o Estado da Bahia, a par da sua competência legislativa, perpetrar distinção entre produtos provenientes de outros Estados e os produzidos dentro da Bahia, vez que a Carta Republicana privilegia a unificação nacional e a isonomia entre estados, por melhor que seja a intenção protetiva do seu produtor na instituição de regime diferenciado. É como entende a jurisprudência, inclusive do STF, nos arrestos análogos a seguir transcritos (...)

Desta forma, certo que a base de cálculo e alíquotas devem permanecer iguais para todos os estados federados, para que não ocorra a violação do aludido princípio da não diferenciação tributária. Nessa senda, havendo a incidência do art. 87, inciso XXXV, do Decreto 6.284/97, como lançado no AI, para as operações internas com leite tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, deve também incidir a alíquota reduzida lá indicada (7%) para os mesmos produtos provenientes de outros Estados, do que decorre o reconhecimento, como pleiteado, da inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto n. 7.826/00, vigente à época da autuação, bem assim do inciso XXXV, do art. 87 do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), que concederam benefício fiscal somente a produto produzido (leite longa vida) no território baiano em detrimento daqueles oriundos de outros Estados, por afronta à Constituição Federal, como acima fundamentado. Isto posto, ACOLHO os Embargos opostos, reputando-os PROCEDENTES, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto n. 7.826/00 e do inciso XXXV, do art. 87 do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), tal como previstos, os quais tratam da redução da carga tributária do leite longa vida apenas para o Estado da Bahia, extinguindo, como corolário, a Execução Fiscal apensa

(nº 0501396-49.2014), tornando insubstancial parte do Auto de Infração nº 269352.0019/11-2 (segmento da infração 03), que trata das transações internas com o leite longa vida.

No mesmo sentido também o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, “in verbis”.

“TRIBUTÁRIO. ICMS. Ação anulatória de débito fiscal. Decreto Estadual 52.586/2007. Regime diferenciado de alíquota do ICMS limitado ao leite longa vida produzido no Estado de São Paulo. Inadmissibilidade. Precedentes. Sentença de procedência. Recursos oficial e voluntários não providos.” (TJ-SP, Apelação / Reexame Necessário nº 00374807820118260114, 10ª Câmara de Direito Público, julgado em 08/09/2014, publicado em 10/09/2014).

“DECLARATÓRIA. ICMS. Decreto Estadual 52.381/2007. Regime diferenciado de alíquota do ICMS de leite longa vida produzido no Estado de São Paulo. Inadmissibilidade. Inteligência do art. 152 da Constituição Federal e artigo 11 do Código Tributário Nacional. Inconstitucionalidade reconhecida pelo STF na ADIN 4152-5. Honorários advocatícios reduzidos. Sentença de procedência. Recurso voluntário e reexame necessário parcialmente providos.” (TJ-SP, Apelação/Reexame Necessário: 06023402520088260053, 10ª Câmara de Direito Público, julgado em 05/08/2013, publicado em 09/08/2013).

Destacou ainda a decisão firmada pelo Superior Tribunal Federal, com a declaração de inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto, com a seguinte Ementa.

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMINAR CONCEDIDA NO RECESSO PELA PRESIDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REFERENDO DA DECISÃO PELO PLENÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO”.

Sustenta que o RICMS é um diploma legal estadual que não pode se sobrepor ou conflitar com a Constituição ou diploma federal, por garantia do próprio Estado preservando-se de ações judiciais, sobretudo quando a matéria envolvida se encontra pacificada pelos Tribunais, tanto Estaduais como os Superiores, a exemplo do que ocorre no presente caso.

Formula pedido pela improcedência do item 1 do Auto de Infração, considerando que o Estado da Bahia confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, afrontando aos arts. 1º, 5º, 150, II e V, 155, II, § 2º, XII, “g” e 152, todos da Carta da República, dispositivos hierarquicamente superiores à legislação estadual.

No tocante à infração 02, declarou que o ponto significativo da improcedência da autuação é a não consideração das perdas do processo de comercialização da impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebras de estoque etc.

Disse ser uma constante na vida das empresas a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal. Que qualquer estabelecimento comercial, no exercício de suas atividades apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais. Fez referência ao um laudo emitido pela ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados, onde é afirmada a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados.

Em seguida, discorreu que o autuante deixou de considerar a baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem dos produtos, não havendo que se falar em omissão de saída, em especial porque não houve operação de circulação jurídica de mercadoria. Teria então o autuante incidido em equívoco, pois não seria possível confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Frisou que na hipótese de perda anormal deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais exigir o pagamento do ICMS.

Destacou também que a ocorrência de perdas no processo de comercialização verificado em supermercados é fato notório, que não demanda produção de prova, conforme preceitua o art. 374, I, do CPC (Código de Processo Civil).

Fez menção e transcrição de trechos de decisões do CONSEF e de tribunais administrativos de outros Estados que reconheceram que no procedimento de auditoria de estoques deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, estas não devem ser tratadas como omissão de saídas.

Argumentou que nos acórdãos reproduzidos na peça impugnatória são abordados e afastados quatro equívocos cometidos em autuações que envolvam matéria idêntica à discutida nesse PAF. Primeiro, o contribuinte não precisa provar a perda, precisa demonstrar que está dentro dos índices normais aceitos para atividade. Segundo, sobre a perda não pode ser presumida a omissão de saídas, nem, se normais, exigido o estorno do crédito fiscal. Terceiro, ao autuante caberia a discussão do índice de perdas normais, jamais simplesmente desconsiderar sua existência. E quarto, as perdas não são exclusividade da atividade industrial, ocorrerá na industrialização, na armazenagem, na distribuição etc.

Disse ainda que para a quantificação dos índices de perda e a “quebra” dos estoques, faz-se necessária a realização de perícia fiscal, cujo pedido integrou a inicial.

Mais à frente a defesa declarou que o levantamento fiscal que serviu de lastro para a exigência de ICMS lançado no item 3 do A.I. deixou de considerar **a existência de um mesmo produto com códigos diversos, em afronta às disposições da Portaria nº. 445/98.**

Afirmou que o autuante deixou de considerar um fato de extrema relevância na atividade da impugnante, qual seja, a prática normal, na busca de promover a venda de suas mercadorias, de fazer promoções do tipo leve mais e pague menos, embalagens comemorativas, atendimento via máquinas automáticas etc. Em razão desse fato, para controle dos estoques e identificação do produto, utiliza-se diferentes códigos. Diante desse quadro, sustenta que o Fisco não poderia presumir omissão de saída de mercadorias pela simples diferença entre as operações de compra e venda, sem analisar os códigos utilizados para identificar a mesma mercadoria quando da entrada e da saída.

Entende que essa situação de existência de mercadorias com códigos diversos, lançados nos documentos fiscais que acobertaram as operações de vendas, demandaria, por parte do fisco, a adoção do procedimento de “Agrupamento”, por força das disposições do art. 3º, inc. III, da Portaria nº 445/98, com a seguinte redação:

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

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.;

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

Destacou que a referida Portaria estabelece que “quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins” e que tivesse o autuante procedido conforme determina a Portaria nº. 445/98, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados na peça acusatória.

Ressalte-se, ainda, a ocorrência de outro tipo de equívoco cometido pelo autuante, relacionado à diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Disse a defesa que o estabelecimento autuado realiza, frequentemente e com habitualidade, operações com um mesmo

produto com códigos de saídas distintos em função da forma de comercialização/transferência. Requereu, em face dessas peculiaridades da atividade comercial de supermercados, que a Junta de Julgamento remeta o PAF visando a realização diligência e/ou perícia.

Adicionalmente às razões acima expendidas trouxe para exame do órgão colegiado de julgamento decisão exarada pelo tribunal administrativo do Estado de Pernambuco, reproduzida às fls. 92/93, relacionada a lançamento fiscal em que se verificou a ocorrência de saídas de idênticas mercadorias acobertadas com códigos diversos nos documentos fiscais, situação em que houve modificações dos valores exigidos.

Em razões subsidiárias a defesa contesta a multa de 60% aplicada no Auto de Infração, alegando a sua desproporcionalidade e pedindo o seu afastamento em razão da: a) ausência de fraude a justificar a incidência de elevado gravame; b) afronta ao princípio constitucional do não confisco (Art. 150, inc. IV, da Lei Maior). Em relação a essa matéria reproduziu na peça defensiva decisão do CARF (Tribunal Administrativo Federal) – com o seguinte teor:

“MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. SÚMULA CARF N° 14. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária à comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” (CSR. Recurso nº 155.351. Acórdão nº 9101-00.5496. Sessão de 11 de janeiro de 2010).

Fez menção também a textos de doutrina relacionados à temática da exorbitância das penalidades e a Decisões exaradas pelo STF, nas ADI's nº 1075 nº 551, entre outros processos, conforme abaixo:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que institui multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. O PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO, EMBORA DE EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL, NÃO LEGITIMA A EDIÇÃO DE ATOS NORMATIVOS DE CARÁTER PRIMÁRIO, ESTANDO NECESSARIAMENTE SUBORDINADO, NO QUE CONCERNE AO SEU EXERCÍCIO, CONTEÚDO E LIMITES, AO QUE PRESCREVEM AS LEIS E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A competência regulamentar deferida aos Ministros de Estado, mesmo sendo de segundo grau, possui inquestionável extração constitucional (CF, art. 87, parágrafo único, II), de tal modo que o poder jurídico de expedir instruções para a fiel execução das leis compõe, no quadro do sistema normativo vigente no Brasil, uma prerrogativa que também assiste, "ope constitutionis", a esses qualificados agentes auxiliares do Chefe do Poder Executivo da União. - As

instruções regulamentares, quando emanarem de Ministro de Estado, qualificar-se-ão como regulamentos executivos, necessariamente subordinados aos limites jurídicos definidos na regra legal a cuja implementação elas se destinam, pois o exercício ministerial do poder regulamentar não pode transgredir a lei, seja para exigir o que esta não exigiu, seja para estabelecer distinções onde a própria lei não distinguiu, notadamente em tema de direito tributário. Doutrina. Jurisprudência. - Poder regulamentar e delegação legislativa: institutos de direito público que não se confundem. Inocorrência, no caso, de outorga, ao Ministro da Fazenda, de delegação legislativa. Reconhecimento de que lhe assiste a possibilidade de exercer competência regulamentar de caráter meramente secundário.” (ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237)

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DOSPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.” (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039)

Invocou a aplicação, ao caso, do princípio “*in dubio pro contribuinte*”, com fundamento no art. 112, do CTN.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte formulou os seguintes pedidos:

I - reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da exigência fiscal.

II - redução ou mesmo afastamento da multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requereu ainda que se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Reiterou, ao final, o requerimento de realização de perícia técnica.

A informação fiscal foi prestada em 02/06/16 e se encontra apensada às fls. 122 a 130 do PAF.

No que tange à infração 01, os autuantes declararam não estar no seu campo de atribuição, nem do Conselho de Fazenda Estadual, a análise da constitucionalidade do lançamento tributário. Que o próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09 de Julho de 1999, em seu artigo 167, inciso I, faz esta restrição.

Já o RICMS/BA-2012, em seu o art. 268, inciso XXV, prescreve de forma expressa que a redução de base de cálculo nas operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, aplica-se tão somente aos produtos **fabricados neste Estado**, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento), ou seja, o produto deve ser fabricado na Bahia. Por ser norma de benefício fiscal, a regra deve ser interpretada de forma literal, e não deve resultar em dispensa de pagamento de tributo devido, a teor do art. 108, § 2º c/c art. 111, CTN.

Transcreveram na peça informativa decisões originárias do CONSEF confirmando, na instância administrativa baiana, a legitimidade e legalidade dos créditos tributários reclamados (Acórdão JJF nº 0056-05/14; ACÓRDÃO JJF Nº 0293-02/12).

Em relação à infração 02, os autuantes declararam, a partir da análise dos argumentos apresentados pela defesa, ser notório que os fatores citados como quebras, deterioração, perecimento, dentre outros, de produtos, são fatos relevantes dentro de qualquer estabelecimento, seja ele industrial ou comercial. Que se reveste também de evidente notoriedade que esses mesmos fatos relevantes devem estar efetivamente registrados na escrita oficial do contribuinte, bem como, estar amparados pela emissão de documentos fiscais, que pudessem consubstanciar provas das alegações.

Nesse sentido, observaram que a legislação do ICMS/BA, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente quando da ocorrência desses eventos.

Transcreveram as disposições do art. 312, inciso IV, do RICMS/BA, que disciplina esta questão, conforme abaixo:

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

...  
*IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar;*

Na mesma diretiva, o artigo 83, inciso IX, do RICMS, que estabelece que o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso IV, artigo 312. Eis o teor da norma citada pelo autuante:

*Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:*

...  
*IX - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais;*

A partir dos dispositivos legais supracitados os autuantes entendem que os eventos mencionados pela defesa prescindiriam da prévia emissão de documentos fiscais com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente. Afirmaram os autuantes que a emissão de documento fiscal, nessas situações, é inafastável e de natureza compulsória. Mencionaram que há um CFOP específico de número 5927 – “*Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*”, e que a empresa autuada não procedeu da forma estabelecida na legislação de regência do imposto.

Salientaram, mais à frente, que a atividade da autuada é a de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – hipermercado – e que na elaboração do levantamento quantitativo do estoque de mercadorias, objeto da infração, foram retirados todos os produtos fabricados internamente pelo estabelecimento, bem como, os seus insumos, a exemplo de frios, carnes, e os diversos produtos que foram adquiridos pela autuada para a fabricação de outros produtos. Ou seja, somente fizeram parte do levantamento quantitativo as mercadorias adquiridas exclusivamente para fins de comercialização.

Em relação aos julgamentos anexados aos autos pela defesa, os autuantes procederam a seguinte análise, “*in verbis*”:

*A - Não se está aqui defendendo a não observância das perdas de mercadorias em levantamento quantitativo de estoque. O que se pugna neste momento é que para essas perdas serem levadas em consideração elas devem estar efetivamente comprovadas na escrituração e nos documentos oficiais da empresa para conferirem autenticidade ao que se está afirmado, o que não ocorre no presente caso;*

*B - As decisões tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da autuada, com exceção da carne (julgamento de fl. 287), produto este que foi efetivamente retirado do levantamento quantitativo de estoque, conforme já dito anteriormente.*

Quanto às devoluções esclareceram que todas foram contempladas no levantamento fiscal, já que as mesmas interferiram na movimentação dos estoques, relativamente aos CFOP's 5202 e 6202, conforme ficou documentado no Demonstrativo juntado às fls. 40 e 41.

No tocante às alegações defensivas de afronta às disposições da Portaria 445/98, os autuantes observaram que a impugnante não fez menção a nenhum exemplo que servisse de base para

provar que algum item não foi devidamente agrupado, como estabelece a norma procedural. Ou seja, não foi apresentado no processo um único exemplo de produto que deveria ter sido agrupado e que não o foi, de forma que estaria demonstrado o caráter protelatório da defesa, pois nenhuma prova foi trazida em relação a essa afirmativa. Que não obstante a falta de evidências da defesa, a empresa utiliza codificação e descrição específicas para a maioria de seus produtos, estando assim fora da previsão do dispositivo citado (art. 3º inc. III, da Portaria nº 445/98).

Frisaram os autuantes ainda que para os itens em que a empresa utilizou códigos diferentes para produtos com a mesma descrição, foram realizados os agrupamentos constantes do Demonstrativo de páginas 19 a 21 "Infração 2\_IE 02166609\_Lista de Grupos de Estoque\_2013" (demonstrativo completo no DVD-R anexo à pág. 66).

Em relação aos demais itens disseram não ser cabível o agrupamento em razão das mercadorias estarem perfeitamente discriminadas e codificadas, não se aplicando a estes casos as disposições do inciso III do art. 3º da Portaria 445/98, transcritas na peça defensiva.

Destacaram, por fim, que a autuada é uma empresa de grande porte do segmento supermercados, sendo do conhecimento geral que adota procedimentos de informatização e de codificação de produtos que se refletem no momento do *checkout*, quando do registro dos produtos no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF, não havendo assim solidez nessa alegação.

No que se refere à alegação de exorbitância e desproporcionalidade da multa lançada no A.I., consignaram os autuantes, inicialmente, que essa penalidade tem previsão expressa no ordenamento jurídico estadual, no artigo 42, inciso II, alínea "a", da Lei nº 7.014/96 e que não há previsão na norma legal que autorize a não aplicação ou redução pleiteada, falecendo competência aos autuantes para se pronunciarem a respeito da ilegalidade ou constitucionalidade da mencionada lei.

Afirmaram, também, não haver como prosperar a aplicação, ao caso concreto, do princípio (*in dúvida pro contribuinte* - artigo 112 do CTN), uma vez que não subsistiram quaisquer dúvidas quanto à infração imputada à autuada.

Ao finalizarem a peça informativa os autuantes formularam pedido pela PROCEDÊNCIA "in totum" do Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS consubstanciado na apuração de duas violações à legislação do imposto detalhadamente descritas e relatadas na peça inaugural do processo.

Cumpre, antes, analisar as razões suscitadas pelo sujeito passivo com relação à realização de diligência ou perícia fiscal, a fim de esclarecer possíveis equívocos praticados pela fiscalização; a aplicação da interpretação benigna (art. 112, CTN) e a desproporcionalidade das penalidades lançadas.

Indefiro, antes, o pedido de diligência ou perícia nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, pois os elementos constantes nos autos, já são suficientes para a formação de juízo de mérito, nos termos do art. 147, II, RPAF BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Observo que no presente Processo Administrativo Fiscal – PAF foi obedecido o devido processo legal, o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. Constatou que o Auto de Infração atende a todas as formalidades para a sua validade, conforme requisitos constantes no art. 39, RPAF BA (Decreto nº 7.629/99), não existindo a falta de clareza ou obscuridade. Ademais o lançamento tomou por base os dados existentes na escrita fiscal do contribuinte e entregues às autoridades fiscais após regular intimação.

Com relação à chamada interpretação benigna, aquela que deve ser mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, CTN, como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao

definir infrações ou cominar penalidades, interpreta-se, em existindo dúvida, a favor do sujeito passivo. Portanto, a regra deve ser observada na existência da dúvida, o que não ocorre, no caso em concreto.

As multas aqui aplicadas são decorrentes do descumprimento da obrigação tributária principal (falta de pagamento de tributo), não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte. Ademais, as multas lançadas encontram amparo na Lei nº 7.014, de 04.12.1996.

Passo doravante a examinar as questões de mérito.

A infração 1 acusa o autuado de recolher ICMS a menor tendo em vista erro na aplicação da alíquota cabível, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Os Auditores Fiscais elaboraram demonstrativo com a discriminação de produtos comercializados pelo autuado e cujas saídas ocorreram sem a devida tributação, conforme demonstrativo fiscal eletrônico acostado aos autos, às fls. 07/08, totalizando a exigência na quantia de R\$10.258,38.

O autuado, nas razões de defesa, com referência às saídas do leite em pó, além da alegação de que não existe comprovação que fora fabricado noutro Estado, diz que conferir tratamento diferenciado aos produtos produzidos neste Estado afronta o limite ao tráfego de bens (art. 150, V e 152 CF/88) e ainda o princípio da igualdade.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a arguição do sujeito passivo fundada na tese de que a limitação do benefício da redução da base de cálculo, em relação às mercadorias produzidas neste Estado, seja constitucional, não compete a esse órgão julgador, conforme previsão expressa do art. 167, I, do RPAF/BA, por conseguinte, inócuia qualquer decisão nesse sentido.

O RICMS/BA-2012 vigente, no art. 268, inciso XXV, contempla as operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó fabricados neste Estado, são beneficiados com a redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento). Portanto, apenas nas operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, adquiridos de fabricante estabelecido neste Estado, o contribuinte poderá utilizar o benefício estabelecido no dispositivo supra e aplicar a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento).

Reproduzo abaixo o mandamento do regulamento de ICMS aplicável aos fatos objeto do lançamento:

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);*

Analizando a infração, nos limites de competência deferidos ao órgão julgador administrativo, constato que restou comprovado que o sujeito passivo utilizou indevidamente o benefício previsto no art. 268, inc. XXV, RICMS/2012, nas vendas de leite em pó, em relação às mercadorias produzidas fora do Estado da Bahia. A própria escrituração fiscal do sujeito passivo atesta a origem do leite, cuja redução da base de cálculo ocorreu, ao efetuar o registro das saídas com alíquota de 7%, como provam os documentos trazidos aos autos.

Restando comprovado que o sujeito passivo utilizou o benefício de forma indevida, correto foi o procedimento fiscal em exigir a aplicação da alíquota cheia na saída do leite em pó, originado de outros Estados da Federação. Nesse sentido, inclusive, é o entendimento do CONSEF que assim vem decidindo, como o fizeram os Acórdãos JJF Nº 0056-05/14 e JJF 0293-02/12.

Na infração 2, a acusação é da falta de recolhimento do imposto relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais, no exercício fiscal de 2013, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Apuradas omissões de saída e de entrada, levou-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

Verifico os demonstrativos fiscais que identificou a ocorrência da presente omissão, gravados na mídia anexada ao presente PAF, cópia entregue ao contribuinte, e anexos em papel, acostado às fls. 19 a 47, totalizando o valor de R\$368.406,49.

Nas razões defensivas o autuado sustenta a ocorrência de quebras e perdas no processo de comercialização e armazenamento das suas mercadorias, que não carece do estorno do art. 100, RICMS/BA, previsto para as perdas anormais; questiona também a falta de agrupamento dos produtos vendidos através de embalagens distintas e/ou através de promoções.

O presente levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias foi elaborado em observância às orientações contidas na Portaria nº 445/98; constatadas as omissões nas saídas e nas entradas das mercadorias selecionadas, fez-se a opção pelo valor que expressava o maior valor monetário, no caso concreto, as operações de saídas.

O sujeito passivo argui que houve desconsideração do índice de quebras no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição, além de falta de agrupamento de mercadorias comercializadas através de códigos distintos, mas não cuidou de colacionar aos autos as provas das alegadas perdas/quebras, no período da ação fiscal, bem como que não foram emitidas as notas fiscais relativas às quantidades das mercadorias ditas sem condições de comercialização, porque estariam deterioradas ou com prazo de consumo vencido. Somente mediante tais providências, seria possível o exame, a justificação, parcial ou total, das diferenças relativas às mercadorias imprestáveis, na omissão de saídas detectadas no levantamento de estoques em tela.

Em relação à falta de agrupamento das mercadorias vendidas com codificações distintas, situação que demandaria o agrupamento para fins de contagem dos estoques, o contribuinte fez referência ao art. 3º, inc. III da Portaria 445/98. Entretanto, não trouxe na peça de defesa qualquer prova que atestasse, no caso concreto, afronta à norma procedural por ele citada. Os autuantes por sua vez consignaram que a empresa utilizava codificação e descrição específicas para a maioria de seus produtos, estando assim fora da previsão do dispositivo da Portaria acima citada, pois o mesmo apenas deve ser utilizado quando **NÃO** se há especificação ou exatidão, nos documentos fiscais, das mercadorias comercializadas pelo sujeito passivo.

No caso em exame, para os itens em que a empresa utilizou códigos diferentes para produtos com a mesma descrição (**promoções, novas embalagens, vendas conjuntas ou associadas**), foram realizados pelos autuantes os agrupamentos constantes do Demonstrativo de páginas 19 a 21 "Infração 2\_IE 02166609\_Lista de Grupos de Estoque\_2013" (demonstrativo completo no DVD-R anexo à pág. 66) por se tratarem do mesmo produto. Percebe-se então que a defendant não observou que os agrupamentos devidos foram efetivamente realizados.

Em relação aos demais itens não se aplica o agrupamento por não serem afins, estando corretamente discriminados e codificados nos documentos fiscais emitidos, não tendo qualquer relação com as disposições do inciso III, do art. 3º, da Portaria 445/98.

Reitero que o pedido de exclusão da multa aplicada no lançamento, no percentual de 60%, não pode ser acolhido na instância administrativa, visto que os argumentos defensivos relacionados com o cancelamento da referida penalidade com espeque nos princípio do não confisco, positivado no art. 150, IV, da CF/88, não estão inclusos no campo de competência dos órgãos de julgamento. É vedado ao julgador do CONSEF declarar a constitucionalidade ou negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. É que o prescreve o art. 167, incisos I e III, do RPAF, aprovado pelo Dec. 7.629/99.

Pelas mesmas razões, reitero o quanto já afirmado linhas acima, pelo não acatamento do pedido subsidiário de redução da penalidade fiscal, ao apelo dos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do "*in dubio pro contribuinte*". Não há no caso concreto qualquer dúvida sobre os fatos que conduziram à autuação fiscal. As operações tributadas na infração 01 se referiam a leite em pó fabricado em outras unidades da Federação.

Por sua vez, o levantamento quantitativo que serviu de lastro para o lançamento da infração 2 está baseado na escrita fiscal do próprio contribuinte que não aponta, com documentos fiscais, a lançamento, perdas ou a existência de produtos com codificação distinta não considerados na auditoria de estoques.

Por sua vez os precedentes judiciais citados na peça de defesa, com destaque para aqueles que foram proferidos pelo STF (Supremo Tribunal Federal), não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que esta não figurou em nenhuma das ações citadas como parte ou a declaração de constitucionalidade não afastou do ordenamento pátrio ato normativo originário desse Estado. Em decorrência, os efeitos da coisa julgada nessas demandas não alcançaram a Fazenda Pública Baiana.

Frente ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0001/16-0**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$378.664,87**, acrescido das multas de 60% sobre R\$10.258,38 e de 100% sobre R\$368.406,49, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de agosto de 2016.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR