

A. I. Nº - 281424.0002/16-6  
AUTUADO - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16.11.2016

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0200-04/16

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA.** Comprovado nos autos que o autuado realizou diversas reduções de base de cálculo sem observar o previsto na legislação baiana. Infração subsistente. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** Tendo sido constatado no mesmo exercício, diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Argumentos defensivos incapazes de modificar o lançamento. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Negado o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de junho de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$327.755,80, bem como multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de julho a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, no total de R\$ 215.214,43, além de multa de 60%..

Infração 02. **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 ao das saídas efetivamente omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2012), no montante de R\$ 112.541,37, bem como multa de 100%.

Tempestivamente, a autuada, por sua advogada, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 81 a 112, onde argui em sua defesa, de forma preliminar, que a autuação, em relação à Infração 01, improcede porque o autuante acabou por incluir mercadorias cuja tributação foi feita pela alíquota correta, tendo desconsiderado o fato dos produtos autuados, por exemplo, possuírem redução de base de cálculo, razão pela qual exige uma diferença indevida de ICMS.

Por sua vez, quanto à Infração 02, não houve omissão de saída, mas sim a inobservância, pelo autuante, que uma mesma mercadoria possa ser identificada por diferentes códigos, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, prática comum na atividade da Impugnante, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Segundo, não foi levado em consideração o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição.

Assim, o auto de infração combatido deve ser julgado improcedente, pelos fundamentos que passa a expor, especialmente na infração 01 relativas a produtos com suposto erro na adoção da alíquota 7%, ao invés de 17%, no caso, leite em pó:

Segundo a acusação fiscal, a Impugnante teria calculado de forma equivocada o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto leite em pó, uma vez que utilizou a carga tributária de 7% quando deveria ser de 17%.

A justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual só permitir a redução da base de cálculo para o leite em pó produzido no Estado, consoante artigo 87 do RICMS/97, transcrito, bem como o artigo 268 do mesmo dispositivo.

Todavia, improcede a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no artigo 150, V, e art. 152, da Carta Magna.

Aduz que diante do artigo 1º, da CF/88 de que *“A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos...”*, bem se vê que o Constituinte estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes pertencentes à mesma Federação, que implicassem em crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna.

Assim, por atropelar o pacto federativo, entende ilíquida a exigência fiscal, pois o Estado da Bahia, ao impor diferentes situações de tributação para o mesmo produto, está desconsiderando a hierarquia das normas legais vigentes e os princípios basilares do direito, estando esse preceito confirmado pelo artigo 150, V, da Carta Magna, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *“estabelecer limitações de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.”* Traz transcrição da doutrina, representada pelo Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho leciona que:

Não bastasse, pelo artigo 152, da CF/88 *“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”*, sobre o qual, leciona o Prof. Pinto Ferreira, que *“torna inviável a discriminação entre contribuintes, pela prestação de serviços ou fornecimento do bem, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Tal proibição destina-se a impedir que os interesses regionais, estaduais ou locais prejudiquem o interesse nacional por meio de um tributo pesado e oneroso.”* (in A Constituição na Visão dos Tribunais, Ed. Saraiva, vol. II, p. 1049).

Além do que, o princípio da isonomia consagrado no art. 5º e 150, II, da Constituição também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados. Atente-se que o princípio da isonomia permeia todo o ordenamento legal e não só a Carta Magna, razão pela qual não pode ser ignorado pela Fiscalização, situação antijurídica que deve ser corrigida por esse órgão julgador.

Como os fundamentos trazidos na decisão recorrida em nenhum momento infirmam o tratamento diferenciado conferido aos produtos advindos de fora do Estado, favorecendo o produzido internamente, em afronta ao artigo 150, II e V e art. 152, todos da Carta Magna, não há como ser mantida a autuação, devendo ser reformada a decisão recorrida.

De fato, ao conferir o privilégio de carga tributária diferenciada (redução de base de cálculo) para os produtos locais e, por outro lado, obrigar que o leite produzido nas demais Unidades da Federação sofra tributação superior pelo ICMS, atropela, claramente, o princípio da isonomia, assim como a proibição ao limite de tráfego em razão de sua origem, previsto na Carta Magna.

Em outras palavras, a sistemática concebida pelo Estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxa reduzida a 7%, sendo duas as questões prementes: a teor da Carta Magna, é lícito aos Estados estabelecer diferença tributária entre bens, de qualquer natureza, em razão de sua procedência? E sendo negativa a resposta supra, é válida regra do Decreto nº 7.826/2000 e, por sua vez, do RICMS quando cria benefício de redução de base de cálculo para as operações internas com leite, mas limita o benefício aos produtos produzidos no Estado da Bahia?

Fala acerca de decisão exarada pelo Poder Judiciário, em casos semelhantes ao presente, diferindo apenas em relação ao produto (leite longa vida). 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 Wal Mart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial da Impugnante, contra o Estado que exigia o recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas do referido produto, conforme transcrição do teor de trecho da decisão, bem como decisão da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº. 0346138-46.2014.8.05.0001, nos quais figura no polo ativo da demanda, decidiu pela impossibilidade da diferenciação de alíquota relativamente ao leite longa vida, entendimento que deve ser aplicado ao presente caso, conforme excerto de trecho da decisão prolatada.

Após mencionar entendimento similar ao defendido por parte de outras unidades da Federação, inclusive no Superior Tribunal Federal (STF), pela inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto, em voto transcrito do Ministro Joaquim Barbosa.

Argumenta que, por desobediência a hierarquia das normas legais vigentes e aos princípios basilares do direito, caso a demanda ultrapasse a esfera administrativa, o Estado será agravado com a sucumbência, e sendo 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.

Aduz que o legislador estadual visa, única e exclusivamente, a arrecadação. Agindo dessa forma, corre o risco de ultrajar o critério hierárquico das normas, gerando conflitos (norma estadual x norma nacional) a serem sanados pelo poder judiciário, e tal conflito se encontra estabelecido aos artigos 1º, 5º, 150, II e V, 152 e 155, II, § 2º, XII, “g”, da CF/88, no Decreto 7.826/2000 e o RICMS, que reduziu a base de cálculo para a saída de leite produzido no Estado de forma que a carga tributária corresponda a 7%.

Tais diplomas citados são incompatíveis entre si, motivo que justificaria, na sua ótica, o posicionamento do Poder Judiciário em favor da impossibilidade de tratamento diferenciado para o mesmo produto, conforme decisões acima transcritas, sendo esse o caso em questão, pois enquanto a Constituição permite uma tributação isonômica para operações internas e interestaduais, o Decreto Estadual proíbe, ficando restritas apenas as operações internas, e embora a questão encontre-se na esfera administrativa, não deve ser esquecido que todas as normas estão incluídas dentro de um mesmo ordenamento jurídico. Ou seja, tanto a norma estadual quanto a nacional fazem parte de um todo. E é nesse sentido que a norma deve ser apreciada, levando-se em consideração a hierarquia, para a solução justa do litígio, sem maiores entraves e prejuízos.

Argumenta que no caso presente, a solução seria utilizar o critério hierárquico, o que significa dizer que a Constituição Federal deva prevalecer sobre a Legislação Estadual. Deve-se, portanto, aplicar a norma local conforme a constituição, sem a necessidade de declará-la inconstitucional, evitando-se a onerosidade tanto para o contribuinte, que não terá que arcar com as despesas de

um processo judicial, como, e principalmente, para o Estado que não será condenado em sucumbência.

Portanto, entende que a improcedência do lançamento se impõe porque, considerando que o Estado da Bahia confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, afronta aos artigos 1º, 5º, 150, II e V, 155, II, § 2º, XII, “g” e 152, todos da Carta da República, dispositivos hierarquicamente superiores à legislação estadual.

Diante do exposto, o benefício concedido ao leite em pó produzido neste Estado (da Bahia) deve se estender também aos demais Estados, atribuindo-se tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da procedência e assim, como foram incorretamente questionadas as alíquotas aplicadas em tais produtos, não se pode acolher a exigência fiscal por ser totalmente ilíquida e incerta, devendo o Auto de Infração ser declarado improcedente.

Quanto à infração 02, argumenta que segundo o artigo 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), “*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*”, todavia os referidos princípios estão sendo violados, pelo ato de que um dos requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove, afrontando, desta forma, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao artigo 39, VI, do RPAF (transcrito).

Fala que o autuante, no corpo do lançamento, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo fiscal, no qual apresenta o número da nota fiscal, o CNPJ do emitente, o produto e seus respectivos valores e os produtos constantes do estoque, e, embora mencione, não apresentou os documentos fiscais listados em seu demonstrativo, e, portanto, se o Fisco não apresentou os livros fiscais e as notas fiscais analisados para a conclusão da infração, este não logrou por comprovar sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada, e antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da Impugnante, é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldaram a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Ausente a documentação fiscal mencionada no Auto de Infração, fica prejudicada a verificação dos valores apresentados pela fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal, na sua visão, e tanto é verdade que o § 1º do artigo 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis, acorde decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), em caso análogo, decidindo no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados. Ou seja, deve a fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário, transcrevendo as decisões que entende amparar seu ponto de vista.

A premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação do demonstrativo de omissão de saídas, sem anexar todos os documentos utilizados no levantamento fiscal, não é

suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. E a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados inerentes a respaldar a pretensão fiscal, sendo tal falta, portanto, suficiente para demonstrar que o levantado pela fiscalização e apresentado não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim, além do que, da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Necessitaria o Autuante, no mínimo, apresentar os documentos que lhe deram respaldo para autuar.

Simplesmente fazer mencionar que a empresa deixou de recolher o ICMS, sem apresentar os documentos pertinentes, não é suficiente para dar validade ao procedimento fiscal, uma vez que tolhe o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, não só da Impugnante, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado se quer confirma o resultado apontado, e some-se, ainda, o teor do artigo 142 do CTN, segundo o qual a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Desta forma, entende restar claro na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida, e para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (artigo 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquota.

Apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração tributária adequar o fato pretendido as normas tanto administrativas quanto constitucionais e infraconstitucionais, apesar desta obrigação legal, o Fisco assim não agiu, pois apresentou um débito sem os documentos correlatos, e com isso, despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente lhe assegurado no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Diz que no mesmo sentido está o artigo 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente, bem como o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), na forma das declarações trazidas em trechos.

Desta forma, solicita a declaração de nulidade do Auto de Infração primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no seu amplo direito de defesa da Impugnante, salientando que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa, e por tais razões, está evidente a nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

A seguir, faz referência a perdas e quebras inerentes à atividade comercial, relativamente à 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, deterioração, quebras de estoque etc., isso porque, uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal, sendo notório que qualquer estabelecimento comercial, no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais, inclusive a ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitiu laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados.

Pondera 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, e o equívoco fiscal consiste em considerar que a diferença do estoque consiste em saídas das mercadorias, que deve ser tributada, quando, na verdade, sobre elas não incidiria qualquer imposto, em decorrência de perdas normais que lhe acometeram, não se podendo confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais exigir o pagamento do ICMS. Razão pela qual não assiste razão ao Fisco em exigir imposto, ou, ainda, o estorno do crédito.

Ademais, observa notória a existência de perdas num processo de comercialização e, conforme preceitua o artigo 374, I, do Código de Processo Civil (CPC), “*não dependem de prova os fatos notórios*”. Assim, se não carece de prova a existência de perdas, caberia ao Fisco provar que as perdas são anormais ou mesmo que não são perdas. Jamais simplesmente desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas de mercadorias sem a devida tributação.

E ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa a atividade da Impugnante. Fato que torna a infração ilícita e incerta, devendo o mesmo ser julgada totalmente improcedente. Da mesma forma, traz decisão da 2ª CJF, bem como decisão do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE ao julgar autuação semelhante, concluiu que, equivocadamente, o Autuante presume como venda sem nota fiscal (omissão de saída) o montante correspondente a perdas, e julga improcedente a autuação na parcela correspondente as perdas, conforme transcrição.

Destaca, ainda, o posicionamento da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Ceará reconhecendo que o procedimento de auditoria de estoque deve observar a quebra de peso, as perdas normais e, por conseguinte, que estas não devem ser reconhecidas como omissão de saídas.

Aponta que os mencionados Acórdãos combatem quatro equívocos cometidos na autuação e no julgamento. 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., não se podendo confundir omissão de saídas com perdas, ainda que anormais. Se anormal, sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais acusar a Impugnante de omissão de saídas.

Nota que a perda, normal ou anormal, não pode ser presumida como omissão de saída. E se anormal, o que deve ser exigido é o estorno do crédito fiscal correspondente, e para analisar se o autuante observou ou não os índices de perda e a “quebra” de estoque, faz-se necessária a realização de perícia fiscal, o que, fazendo-se necessária, desde logo requer.

Fala estar evidente a improcedência da infração, porquanto não considera as baixas de estoque, derivada das perdas e quebras, inerentes à atividade empresarial, o que significa dizer que, além do Fisco recusar a verdade material e notória, viola a legislação vigente, para manter um lançamento ilícito e incerto, e não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. E, no presente caso, trata-se de perdas normais de mercadorias decorrentes da sua comercialização e armazenagem, seja por deterioração, danificação, perda de validade, etc.

Por tais razões, não assiste razão ao Fisco em tributar saídas que de fato não existiram, além do que, diante do fato do Fisco acusar a empresa de promover saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal.

Aponta que o autuante deixou de considerar um fato de extrema relevância na sua atividade, 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, utilizam-se diferentes códigos.

Diante desse quadro, entende que o Fisco não poderia presumir omissão de saída de mercadoria 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, ou seja, deixou de verificar que existem códigos diversos para o mesmo produto, os quais deveriam ter sido considerados como um único produto e não vários.

Ademais, o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº. 445, de 10/08/1998, a qual determina que nos levantamentos de estoques, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas, o Auditor deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins, no artigo 3º, sendo que na referida Portaria determina 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”*.

O erro do levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do Autuante às normas fixas na Portaria 445/98. E isso porque o mesmo procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados, exclusivamente, os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saída e de entrada.

Considerando a determinação da mencionada Portaria, o Autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado agrupamento os itens de espécies de mercadorias afins, e assim procedido, conforme determina a Portaria nº. 445/98, não teria concluído pela existência de omissões ou no mínimo valores muito diferentes dos apontados.

Por todas essas razões, a determinação de tal Portaria revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que o Autuante desrespeitasse tal preceito normativo, ressaltando, ainda, outro tipo de equívoco cometido, a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Diz-se isso, pois, as operações, com um mesmo produto, são realizadas com códigos diferentes, dependendo de forma de comercialização/transferência. Assim, requer, desde então, que seja realizada diligência e/ou perícia.

Destaca, também, que o autuante, por não ser conhecedor da diversidade de embalagens de produtos, no levantamento analítico de estoques, acabou por atribuir quantitativos inconsistentes às mercadorias comercializadas/transferidas, isso porque não levando em consideração o controle interno de estoque, realizado através de códigos diferente para o mesmo produto em situações diversas, como acima demonstrado, presumiu que houve omissão de saída, atentando contra a segurança jurídica vez que a autuação foi realizada sem qualquer base legal, mas apenas com indícios de ilícito fiscal, exemplificando com decisões do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE que vem excluindo os produtos com códigos diversos, consoante transcrição.

Soma-se a esse fato, a necessidade de ser refeito todo o analítico de estoque, considerando a reunião de todos os códigos, utilizados para o mesmo produto, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas.

A improcedência do Auto consiste, assim, em dois momentos: primeiro por desconsiderar a existência de diversos códigos para o mesmo produto; segundo, pela ausência da recomposição do analítico de estoque todos esses códigos de um mesmo produto, não se podendo, ao seu ver, perpetuar o equívoco da fiscalização ao não reunir os códigos diversos numa mesma planilha, consolidar os mesmos e transformar a unidade de aquisição (caixa, fardo) na unidade de varejo (saco, lata), sendo o trabalho simples: reunir toda movimentação de determinado produtos em

seus diversos códigos, porém não poderá ser elaborado sem a realização de uma nova fiscalização ou perícia. Perícia essa que requer, e por esse motivo improcede a exigência fiscal.

Mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, aponta ainda mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% (infração 01) e 100% (infração 02) sobre o valor principal.

Duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não confisco.

No que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal monta dependem da demonstração do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que se discute a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor e a inexistência de omissão de saída, já que o autuante desconsiderou a ocorrência, por exemplo, de perdas na sua atividade comercial.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência!

Em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, exemplificando com transcrição de aresto proferido pelo CAR.

Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução, e afora isso (segunda questão), percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes, trazendo, igualmente, entendimento doutrinário, mencionando o fato do Supremo Tribunal Federal, desde os idos de 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado, citando entendimento do Ministro Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%, e em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes), o STF consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Traz como exemplo, o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075, requerendo o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável, qual seja entre 20% e 30%.

Argumenta, por fim, dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida. O artigo 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, assim também entendendo os Tribunais Superiores, evidenciando a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação, mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.



Solicita o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da exigência fiscal, e sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Informação fiscal prestada às fls. 155 a 167 pelo autuante argumenta que no período fiscalizado não houve autuação sobre o produto "leite em pó", conforme consta na defesa apresentada pela Autuada. A cobrança ocorreu somente nas saídas dos produtos "leite de gado tipo longa vida" e "composto lácteo em pó", para os quais não há impugnação na peça defensiva apresentada, pois são produtos diversos daquele (leite em pó).

Para o produto "composto lácteo em pó", por exemplo, não havia qualquer tipo de benefício (redução de base de cálculo) previsto na legislação do ICMS no período fiscalizado. Este benefício surgiu no RICMS/BA somente a partir 01/08/2013, portanto depois do período fiscalizado.

Assim, os produtos cobrados neste Auto de Infração, a exemplo de "NINHO FASES 1+", "NINHO FASES 3+", "NINHO FASES 5+", "COMPOSTO LÁCTEO ELEGÊ 200G" e "IDEAL COMPOSTO LÁCTEO 200G", são efetivamente "compostos lácteos em pó" e não "leite em pó", e devem ser tributados nas saídas internas a uma carga tributária de 17%.

Especificamente em relação às saídas do "leite de gado tipo longa vida" praticadas pela Autuada a uma carga tributária de 7%, indiscriminadamente, seja fabricado no Estado da Bahia, ou não, infringiu-se o artigo 87, XXXV, do RICMS/1997/BA (vigente até 31/03/2012), e o artigo 268, XXIX, do RICMS/2012/BA (vigência a partir de 01/04/2012), que concedem redução de base de cálculo, reduzindo a carga tributária a 7% apenas aos produtos fabricados neste estado.

Diz ser a tese apresentada pela Autuada para o produto "leite em pó" possível de ser aplicada ao produto "leite de gado tipo longa vida" prima pela inconstitucionalidade dos acima citados dispositivos legais. Ocorre que não cabe nem ao autuante nem ao Conselho de Fazenda a análise da constitucionalidade do lançamento tributário. O próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), em seu artigo 167, inciso 'I' faz esta restrição, como, de igual forma, o descrito no artigo 87, XXXV, do RICMS/97 dispõe sobre a redução de base de cálculo, assim como o artigo 268, XXIX, do RICMS/12, transcritos.

Fica evidente, portanto, que para que haja a redução da base de cálculo o produto deve ser fabricado na Bahia e por se tratar de 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 artigo 108, § 2º combinado com o artigo 111, do CTN, não sendo o caso de se falar em óbices ao tráfego de mercadorias em função de procedência ou de destino, como tem sido o reiterado entendimento do CONSEF, como esclarece a decisão proferida no Acórdão JJF 0056-05/14 transcrito, além de outras do mesmo conteúdo que copia em trechos.

Logo, entende que a infração 03 deve ser mantida, uma vez restar comprovado que o autuado realizou diversas reduções de base de cálculo sem observar o previsto na legislação baiana, sendo a infração subsistente.

Assim, não deve ser acolhida a mencionada tese da Autuada que poderia ser aplicada ao produto "leite de gado tipo longa vida".

Quanto à infração 02, rebate a defesa quando esta relata que somente foram apresentadas as listagens de notas fiscais, sem apresentar os devidos documentos. Ressalta que em nenhum momento a Empresa apresenta suspeita de que os dados constantes das citadas listagens não condizem com o descrito no documento, num claro propósito de apenas lançar suspeita sobre os

dados apresentados. Ainda assim, não procede a afirmação do contribuinte, pois, conforme se pode observar nas informações complementares "os arquivos do Sintegra do exercício de 2011 e a escrituração fiscal digital do exercício de 2012, bem como, todos os DANFE'S das notas fiscais que fundamentaram os trabalhos da fiscalização neste exercício encontram-se, na sua totalidade, no DVD-R anexado a este auto de infração, e do qual foi entregue cópia integral ao contribuinte".

Argumenta que não somente os documentos fiscais arrolados nos demonstrativos fiscais estão presentes neste lançamento, mas também todos os documentos fiscais de entradas e de saídas de mercadorias do exercício fiscalizado, bem como, toda a Escrituração Fiscal Digital - EFD - do mesmo exercício são partes integrantes deste processo, em meio magnético, conforme DVD-R recebido pela Autuada, e constante da fl. 72. Não obstante, garante que foram apresentados documentos fiscais, por amostragem, conforme pode se verificar das fls. 56 a 71, por exemplo.

Da mesma forma que na infração anterior, traz decisão deste Conselho no mesmo sentido de seu entendimento, segundo o qual não haveria sentido inserir no processo, cópias em papel, de todas as notas fiscais utilizadas no processo de fiscalização. Somente no demonstrativo denominado de "Infração 2\_IE 00118145\_Relação Notas Fiscais Entradas\_Omissão de Saídas\_2012", por exemplo, existem cerca de 40.000 notas fiscais indicadas, o que, por óbvio, não seria plausível a impressão dos referidos documentos, mas que estão ao alcance da Autuada, a qualquer momento, bastando para isso consultar o DVD-R que lhe foi entregue. Neste sentido nada macula o lançamento em questão, não sendo passível da nulidade pretendida.

Quanto as perdas e quebras inerentes à atividade comercial, observa 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, revestindo-se, 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 se consubstanciar em força probatória dos citados fatos.

Assim é que a legislação do ICMS, ao tratar especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem. Menciona que o artigo 100, inciso V, do RICMS/97 (vigente até 31/03/2012), disciplina esta questão, ao dispor que *"O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes ressalvados as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso, 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"*;

O mesmo Regulamento prossegue determinando no artigo 102 a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso V, artigo 100, ao passo que o RICMS/12 no artigo 312, inciso IV, disciplina esta questão, conforme transcrição, e determina ainda no artigo 83, inciso IX, a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso IV, artigo 312.

Da análise dos dispositivos legais supracitados, verifica que, no caso dos eventos ali mencionados, deve a empresa emitir documento fiscal com o fito de dar baixa no estoque relativo às mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, sendo compulsória, portanto, a emissão de documento fiscal, e para este fim, existe um CFOP que é o de número 5927 – "Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração", e que simplesmente a empresa não faz uso, sendo esta é a regra geral, embora existam outros eventos semelhantes que podem acontecer nas empresas que também caracterizam a perda da mercadoria, é o caso das "quebras" citadas pela Autuada em sua defesa.

Salienta 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 desta infração, foram retirados desse levantamento todos os produtos fabricados internamente pelo estabelecimento, bem como, os seus insumos. Assim é que todas as mercadorias como frios, carnes, e os diversos produtos que foram adquiridos pela Autuada para fabricarem outros produtos, não entraram nos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, ou seja, somente fazem parte desse levantamento mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização.

No caso da perda dessas mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização, a legislação do ICMS do Estado da Bahia não prevê, e, portanto, não permite a manutenção do crédito lançado nas suas respectivas entradas. Portanto, deveria a Autuada, no caso da existência de perdas, ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927, conforme já explicitado.

Fala evidente que a Autuada não cumpre a legislação neste específico caso, e a prova desta afirmação está no Demonstrativo de fl. 46 que traz todos os CFOP's utilizados em sua escrituração, percebendo-se, claramente, que, na discriminação dos CFOP's de saídas utilizados pela empresa durante o exercício de 2012, não há lançamentos com o CFOP 5927, evidenciando que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegadas.

Em relação aos julgamentos anexados aos autos, as decisões tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da atuada, com exceção da cerveja (julgamento de fl. 99) e da carne (julgamento de fl. 99), produtos estes que foram efetivamente retirados do levantamento quantitativo de estoque, conforme já dito anteriormente.

Em relação às devoluções esclarece que todas foram contempladas, já que as mesmas interferem na movimentação dos estoques, tanto que os CFOP's 5202 e 6202 podem ser claramente vistos no Demonstrativo de fl. 46, na parte de "CFOP'S considerados no levantamento".

Por tais motivos, externa não devem prosperar os argumentos da Autuada em relação às perdas e quebras inerentes à atividade comercial.

Quanto ao pleito da autuada requer, pela improcedência da infração 02 por ter a fiscalização desrespeitado a Portaria nº 445/98, em especial seu inciso III, do artigo 3º, observa que a peça defensiva traz o dispositivo legal, mas não menciona um exemplo sequer que sirva de base para provar que algum item não foi devidamente agrupado, como estabelece o mandamento legal. Ou seja, não traz ao processo um único exemplo de produto que deveria ter sido agrupado e que não o foi mostrando apenas o caráter protelatório da defesa, pois nenhuma prova foi trazida em relação a esta alegação.

Não obstante a falta de evidências da defesa, diz que a empresa utiliza codificação e descrição específicas para a maioria de seus produtos, estando assim fora da previsão do dispositivo acima, pois o mesmo apenas deve ser utilizado quando não se especificar com exatidão suas mercadorias comercializadas.

Para os itens em que a empresa utilizou códigos diferentes para os mesmos produtos, foram realizados os agrupamentos constantes do Demonstrativo de fls. 26 a 28: "Infração 2\_IE 02166609\_Lista de Grupos de Estoque\_2012" (demonstrativo completo no DVD-R anexo à fl. 72).

Percebe então que a Defendente não observou que os agrupamentos pertinentes foram efetivamente realizados, sendo que em relação aos demais itens não se aplica o agrupamento por não serem afins, estando corretamente discriminados e codificados, não tendo relação com a observação do inciso III do artigo 3º da Portaria 445/98, já transcrito.

Destaca ainda que a Autuada é uma empresa de grande porte do Segmento Supermercados, no que é de conhecimento geral sua informatização em termos de codificação de produtos e

automatização no momento do “checkout” quando do registro dos produtos no Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), não havendo assim solidez nas alegações.

Quanto a argumentação de que as multas aplicadas se apresentam como confiscatórias, salienta que as mesmas possuem amparo e previsão legal, inexistindo dispositivo que autorize a não aplicação ou redução pleiteada, e lhe falece competência para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei. Assim, por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não se pode atender à solicitação da Impugnante.

Conclui solicitando que seja o presente processo julgado procedente em sua plenitude.

Em 08 de setembro de 2016 a autuada protocola comunicação (fl. 170), na qual informa pagamento parcial realizado, relativo à infração 01, oportunidade na qual apensa documento de arrecadação de fl. 172, do qual foi cientificado o autuante.

## VOTO

O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, todas impugnadas pelo sujeito passivo.

Quanto a preliminar invocada, relativa a nulidade do lançamento, qual seja a de que o de que não foi obedecido o teor do artigo 39, inciso IV do RPAF/99, da mesma forma não posso acolher, diante da redação ali posta, frente à própria redação do mencionado dispositivo:

*“Art. 39. O Auto de Infração conterá:*

*(...)*

*IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

*a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*

*b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado, mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;*

*c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;*

*d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);*

*e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;*

*f) o total do débito levantado”;*

Da análise das peças iniciais do lançamento, especialmente as fls. 01 a 05, estão discriminados todos os elementos listados acima, especialmente no tocante ao demonstrativo de débito, com indicação da infração, a data da ocorrência, a base de cálculo, alíquota aplicada, percentual de multa proposto, a totalização do débito, enfim, nada faltando para a compreensão dos valores devidos e a que título devido, o que me leva a afastar tal argumento defensivo, vez inexistir qualquer ato ou fato que pudesse invalidar o lançamento realizado.

Ainda assim, constam nos fólios os demonstrativos elaborados, os quais se encontravam inseridos às fls. 06 a 20, e frente à revisão efetuada em sede de informação fiscal, e constantes da mídia encartada à fl. 840, devidamente entregues ao autuado, apontam os produtos, notas fiscais, valores, enfim, todos os dados necessários para a perfeita compreensão da autuação, não se

podendo falar em qualquer prejuízo para a defesa, a qual abordou com propriedade todos os aspectos da autuação.

Da mesma forma, não posso acolher a alegação defensiva de cerceamento de defesa, pela violação do artigo 18, incisos II e IV do RPAF/99, que teria implicado na não identificação com precisão, a infração cometida.

Tal artigo, ao tratar das nulidades processuais, estipula que:

*“Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

*b) em que se configure ilegitimidade passiva”.*

Em nenhum momento a autuada alega ilegitimidade passiva, mas apega-se ao argumento de que a autuação lhe cerceou o direito de defesa, com o que não concordo diante do fato de todos os elementos necessários para possibilitar à empresa a elaboração de sua defesa foram a ela entregues, a defesa devidamente recebida e ora apreciada, não restando pelo seu próprio teor qualquer dúvida do contribuinte acerca da imputação que sobre si recaiu.

De acordo com o artigo 123, do RPAF, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação, o que aconteceu no caso presente, razão inclusive pela qual se examina neste momento a defesa apresentada.

Daí se infere que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles *“O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”.*

Além disso, a própria Constituição Federal em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.*

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: *“defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.*

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. Por outro lado, houve a oportunidade de a empresa produzir a devida prova, e esta veio aos autos, sob a forma de argumentos devidamente acatados pelo autuante, o qual, inclusive, refez os demonstrativos, não sem antes firmar posição no sentido de que a infração 02 não subsistiria após a sua reapreciação. Logo, não pode a empresa autuada arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a autuada teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra documentado no sentido de embasar a acusação fiscal, sendo que tal documentação foi entregue em cópia ao sujeito passivo, repito.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

*“[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.*

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à empresa, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Da mesma forma, assim dispõe o teor do § 1º do mencionado artigo 18 do RPAF/99:

*“§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”;*

Não há, pois, de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Quanto ao pedido de perícia solicitado pela defesa, nego de plano, por entender que os dados constantes no processo serem suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

É preciso se observar que o não deferimento do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

O entendimento doutrinário, inclusive, é o de que o deferimento de diligência ou perícia deve obedecer a uma série de requisitos, contidos na norma legal. Todavia, o não atendimento desses requisitos é causa de desconsideração do pedido sem que isso signifique cerceamento do direito de defesa.

Ainda que atendidos todos os requisitos para a sua concessão, caso a autoridade julgadora entender que o pedido é prescindível, deverá fundamentar o indeferimento, sob pena de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa. Como decorrência do princípio da livre convicção, as diligências ou perícias também podem ser requeridas de ofício pela autoridade julgadora, quando as entender necessárias, conforme autorização normativa, o que não se afigura no presente caso.

Diante de tais considerações, impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Em função de tal fato, interessante mencionar o fato de que o Decreto-Lei 9.295/1946 que regulou a profissão de contabilista, até então constituída de duas categorias: os contadores (com formação de nível superior) e técnicos em contabilidade (nível médio). Em seus artigos 25 e 26 tal regulamento define quais são as atribuições profissionais dessas duas categorias de contabilistas, da seguinte forma:

*“Art. 25 – São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:*

*a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;*

*b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;*

*c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de custo em geral; verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.*

*Art. 26 – Salvo direitos adquiridos ex-vi do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033 de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea “c” do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.” (grifei)*

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

1. *Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

2. *O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

3. *Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

4. *Agravo regimental desprovido.*

*Processo:* AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

*Relator(a):* Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

*Julgamento:* 12/05/2015

*Órgão Julgador:* T3 - TERCEIRA TURMA

*Publicação:* DJe 18/05/2015”

Quanto ao mérito, a infração 01 se reporta a recolhimento a menor ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, relativamente aos produtos composto lácteo e leite longa vida, muito embora, equivocadamente a autuada mencione o produto leite em pó, o qual não está incluído no levantamento.

Em relação ao leite longa vida, a arguição defensiva prende-se ao aspecto da legalidade de tal cobrança, em função do fato da redução abarcar somente aquele produto produzido no estado da Bahia, argumento que não pode ser acolhido, vez possuir a devida base legal, além do que as decisões trazidas não vinculam o julgador, diante do princípio do livre convencimento motivado.

A autoridade julgadora tem o dever de analisar as provas apresentadas pelo contribuinte quando da apresentação da defesa. Deixar de lado provas lícitas no momento da decisão é deixar de lado as garantias de defesa, se tornando o Processo Fiscal em um verdadeiro processo inquisitorial, pois concretamente estará nas mãos da autoridade julgadora, simultaneamente, as funções de acusador e defensor, tendo em vista que de nada adiantará o sujeito passivo apresentar provas que não serão levadas em conta no processo.

O que se busca no Processo Administrativo Fiscal é a verdade material, devendo ser analisadas todas as provas e fatos trazidos pelo sujeito passivo, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, desde que sejam provas lícitas, como no presente caso.

O princípio da livre convicção do julgador está previsto no ordenamento jurídico-tributário, e por ele a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento.

Importante associar-se o livre convencimento do julgador e as regras probatórias, sendo a regra básica de que todos os tipos de provas são permitidos e praticados desde que admitidos em lei e moralmente legítimos. De certa forma, a prova no direito brasileiro, e no ordenamento tributário, é aberta, desde que válida diante do fato que no processo existirão sempre três verdades: a descrita no lançamento pela autoridade fiscal; a verdade descrita na impugnação do contribuinte; e a verdade do julgador, a qual há de prevalecer e para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das



diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

Quanto ao produto composto lácteo, a autuada sequer aborda em sua longa peça defensiva, o que permite a plena aplicação do teor do artigo 140 do RPAF/99, segundo o qual o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Ademais, é entendimento pacificado neste Conselho, quanto ao fato do leite em pó não se confundir com composto lácteo, e quando da discriminação de alíquotas diferentes para tais produtos, consoante diversos julgados das Câmaras de Julgamento Fiscais.

Fato é que o RICMS/BA-2012 vigente à época dos fatos geradores, no artigo 268, inciso XXV, estabelece que 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).

Assim, apenas as operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, adquiridos de fabricante estabelecido neste Estado, o contribuinte poderia 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 correspondesse ao percentual de 7% (sete por cento):

*“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)”;*

Desta forma, por tais razões, a infração é mantida.

Na infração 02, o argumento defensivo prende-se a falta de agrupamento de produtos, quando da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado. Tal roteiro de auditoria, feito a partir de elementos e documentos do contribuinte, que além de emitilos, está obrigado à sua guarda no prazo legal, motivo pelo qual descabe qualquer consideração acerca da não juntada de cópias ou quaisquer outros elementos, vez que os mesmos estão em seu poder.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de aspecto material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e consequentemente, necessita da prova.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *“conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”*.

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dáí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.

Em verdade, o único elemento trazido pela defesa foi relativo à falta de agrupamento de produtos que entende deveria ser realizada pelo autuante, o qual não aceita, mantendo o lançamento.

Em primeiro lugar, observo que a autuada não apresentou, ainda que de forma exemplificativa, casos em que tal agrupamento se justificaria, o que, fragiliza a sua argumentação, diante de não comprovar qualquer equívoco ou erro cometido por ocasião da elaboração do levantamento.

Em segundo lugar, conforme afirmado pelo autuante, foram considerados apenas e tão somente os produtos que de forma exclusiva, se destinam a comercialização pela empresa, não sendo incluídos aqueles produtos que possam vir a serem utilizados como matéria prima no estabelecimento, a exemplo de carnes, farinha, etc.

Quanto ao argumento de que não foram consideradas as perdas e quebras ocorridas no seu estoque, o que comprometeria a veracidade do levantamento de estoques realizado, duas observações são pertinentes: a primeira delas, é a de que caberia à empresa autuada indicar os produtos e seus respectivos percentuais caso tais perdas ocorressem, efetivamente, e segundo, deveria agir consoante determina a legislação em tais casos, conforme bem pontuado pelo autuante em sua informação fiscal, fazendo o respectivo estorno do crédito fiscal correspondente, o que não consta nos autos.

Assim o artigo 100, inciso V, do RICMS/97 (vigente até 31/03/2012), que abarcou parte do lançamento tributário ora apreciado, determina que *“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, 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”*;

Ao seu turno, o artigo 102 estabelece o mecanismo de estorno do crédito fiscal daquelas mercadorias mencionadas no inciso V, artigo 100, ao dispor que *“a escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será ‘Estorno de crédito’, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro ‘Débito do Imposto - Estornos de Créditos’”*.

Por outro lado, o RICMS/12 em seu artigo 312, inciso IV, disciplina tal matéria, e determina ainda no artigo 83, inciso IX, a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas no inciso IV, artigo 312, sistemática semelhante à vigente anteriormente:

*“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”;*

*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”.*

Não existem nos autos prova de que assim agiu a empresa autuada. Logo, tal argumento não pode ser acolhido, e desta maneira, à falta de consistência da defesa quanto a esta infração, nada mais cabe ao julgador do que mantê-la em sua inteireza.

De relação ao argumento de confiscatoriedade da multa aplicada, diante do percentual aplicado, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Analisando-se a posição jurisprudencial, podemos citar a decisão com repercussão geral, o RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: *"1. Recurso extraordinário. Repercussão geral. 2. Taxa Selic. [...] 4. Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa*

*moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento). 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”*

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

- 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*
- 2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*
- 3. Agravo regimental a que se nega provimento”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “*este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.*

Dessa forma, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, pois, os mesmos possuem estrita base legal.

Quanto aos questionamentos relativos a constitucionalidade da norma regulamentar adotada no Estado da Bahia, lembro do impedimento contido no artigo 167 do RPAF/99 que assim determina:

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Logo, não posso adentrar em tal discussão, me abstendo de tecer maiores comentários a respeito.

Quanto aos precedentes judiciais citados na peça de defesa, observo que os mesmos 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 inconstitucionalidade não afastou do ordenamento jurídico ato normativo originário desse Estado. Em decorrência, os efeitos da coisa julgada em tais ações que resultaram nas decisões transcritas não alcançaram a Fazenda Pública Baiana.

No tocante à chamada interpretação benigna, invocada pela defesa, qual seja, aquela que deve ser mais favorável ao contribuinte, prevista no artigo 112, do CTN, como o próprio conteúdo da norma recomenda, ao definir infrações ou cominar penalidades, interpreta-se, em existindo dúvida, a favor do sujeito passivo, sendo que tal regra deve ser observada na existência da dúvida, o que não ocorre, no caso em concreto, frente às infrações lançadas, não sendo o caso de aplicar tal diploma legal.

Da mesma forma, as decisões trazidas na peça defensiva, não vinculam o julgador, além do que, no caso específico daquelas prolatadas no Estado da Bahia, são de primeiro grau, sujeitas a apreciação em grau de recurso, e possíveis de serem modificadas, não se tendo notícia de sua manutenção nos autos.

Por tais razões, julgo o lançamento procedente na sua inteireza.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0002/16-6** lavrado contra, **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$327.755,80**, acrescido das multas de 60% sobre R\$R\$215.214,43 e de 100% sobre R\$112.541,37 previstas na Lei 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea "a", e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor reconhecido e recolhido pelo contribuinte.

Sala de Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2016.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA