

A. I. Nº - 281424.0003/16-2  
AUTUADO - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET- 08/08/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0150-03/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEISLAÇÃO. A redução de base de cálculo prevista na legislação tributária estadual contempla as operações de saídas internas de leite tipo longa vida fabricado neste Estado, e de leite em pó e compostos lácteos em pó industrializados neste Estado, não se aplicando aos produtos adquiridos em outros Estados. Exclusão de mercadorias que constavam indevidamente do levantamento fiscal reduziu o valor originalmente lançado. Infração parcialmente caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÕES DE SAÍDAS. Detectando-se omissão tanto de entradas, como de saídas, 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 não foram comprovadas. Contribuinte não logra êxito em elidir a autuação. Infração caracterizada. Rejeitada preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência ou perícia técnica. Mantida integralmente a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 27/09/2016, exige crédito tributário no valor de R\$536.156,96, em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1.** 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$144.854,24, acrescido da multa de 60%;

**INFRAÇÃO 2.** 04.05.02 - falta de recolhimento do imposto relativo a omissões 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado no ano de 2015, no valor de R\$391.302,72, acrescido da multa de 100%;

O autuado impugna o lançamento fls.125/153, através de advogado, procuração fl.154. Diz ser a defesa tempestiva. Reproduz as irregularidades que lhe foram imputadas. Afirma que, em que pese o esforço do fiscal Autuante e sua capacidade técnica, o fato é que, em relação à Infração 01, improcede a exigência fiscal. Isto porque o Autuante acabou por incluir mercadorias, cuja tributação foi feita pela alíquota correta, tendo sido desconsiderado esse fato, pois, por exemplo,

existem produtos autuados que estão sujeitos à substituição tributária ou possuem redução de base de cálculo, razão pela qual, esta cobrança de diferença de ICMS é indevida.

Quanto à Infração 02, frisa que, primeiro, não houve omissão de saída, mas sim, a inobservância, pelo Autuante, de que uma mesma mercadoria possa ser identificada por diferentes códigos. Acrescenta também, que quando determinada mercadoria comporta vários subgrupos ou diversas referências, prática comum na sua atividade econômica, 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 na sua atividade econômica. Assim, o auto de infração combatido deve ser julgado improcedente, pelos fundamentos que passa a expor.

Na infração 01, diz que constam produtos sujeitos à substituição tributária, como revestimento de piso de borracha e de material têxtil. Aduz que a acusação não procede, porque o levantamento fiscal indicou produto sujeito à substituição tributária como se possuísse tributação normal, a exemplo de: PASSADEIRA 45X110, JG BAN MF TAUPE 2PC (jogo de banheiro), JG BAN CARICIA LISTR (jogo de banheiro). Segundo o RICMS-BA, os itens indicados estão sujeitos ao regime de substituição, nos termos do item 24.25 do Anexo I, do RICMS/2012.

Diz que para reforçar a veracidade da presente argumentação, junta documento fiscal que comprova a classificação do referido produto na NCM 5703, expressamente indicada na legislação de regência, bem como o destaque do imposto por substituição tributária.

Argumenta que não é difícil notar que o produto incluído no levantamento realizado pela fiscalização está livre de tributação na saída, já que a responsabilidade para tanto, está a cargo dos estabelecimentos fornecedores. Acrescenta que em caso idêntico ao presente, no Auto de Infração nº. 232845.2257/15-8, o Fiscal Autuante reconheceu que “*efetivamente, os produtos citados estão enquadrados no Anexo I do RICMS/BA, mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação tributária*”, portanto, deve este entendimento ser aplicado também, ao lançamento ora impugnado.

Por essa razão, diz que não prospera a exigência fiscal de falta de recolhimento do ICMS, à alíquota de 17% para o item descrito, devendo ser julgado improcedente o Auto de Infração.

Afirma que segundo a acusação fiscal, teria calculado de forma equivocada, o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto leite em pó, composto lácteo e leite do tipo longa vida, uma vez que utilizou a carga tributária de 7%, quando deveria ser de 17%. Afirma que a justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual (art. 268, inciso XXV e XXIX do RICMS/2012) só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó produzido no Estado. É o caso dos itens LT DES NOLAC 1L, LT PO ZERO POLLY 200 G, LEITE INTEGRAL ITAMB PACT 400G, COMPOSTO LACTEO PRECIO 200G, LEITE UHT INTEGRAL ELEGE 1L, e demais produtos semelhantes que foram autuados.

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

Assevera que, diante do art. 1º, da CF/88, 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 crescimento de um Estado, em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna.

Salienta que por atropelar o pacto federativo, é 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. Esse preceito é confirmado pelo art. 150, V, da Carta Magna, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e

aos Municípios, estabelecerem barreiras tributárias entre si. Comenta lições do Prof. Manoel Gonçalvez Ferreira Filho, sobre a matéria. Transcreve ainda, o art. 152, da CF/88.

Observa que, além disso, o princípio da isonomia consagrado no art. 5º e 150, II, da Constituição, também impedem que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados. Atenta que o princípio da isonomia permeia todo o ordenamento legal e não só a Carta Magna, razão pela qual, não pode ser ignorada pela Fiscalização, situação antijurídica, que deve ser corrigida por esse Órgão Julgador.

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

Entende que 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 taxação reduzida a 7%.

Questiona a licitude destes atos em que os Estados adotam este procedimento. Argui a validade do Decreto nº 7.826/2000 e, por sua vez, do RICMS que cria o referido benefício.

Remata dizendo, que considerando que o Fisco confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, em afronta a Constituição, impõe-se a desconstituição da infração.

Sobre a matéria cita análise do Poder Judiciário, em casos semelhantes ao presente, diferindo apenas em relação ao produto (leite longa vida). Mostra que o 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.

Informa 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 figura no pólo ativo da demanda, decidiu pela impossibilidade da diferenciação de alíquota relativamente ao leite longa vida, entendimento que deve ser aplicado ao presente caso.

Afirma que o Tribunal de Justiça da Bahia vem confirmando este entendimento, conforme acórdão de apelação que transcreve. No mesmo sentido, diz que também já se posicionou o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e o Superior Tribunal Federal, ou seja, pela constitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto. Aduz que 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.

Apresenta entendimento de 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. Assevera 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.

Sustenta que o conflito encontra-se estabelecido aos arts. 1º, 5º, 150, II e V, 152 e 155, II, § 2º, XII, “g”, da CF/88, o Decreto nº 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%. Comenta que os diplomas citados são incompatíveis entre si (antinomia). Tanto o são, que o Poder Judiciário já se

positionou a favor da impossibilidade de tratamento diferenciado para o mesmo produto, conforme decisões que transcreveu.

Nota que a questão encontra-se na esfera administrativa, e 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 faz 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.

Afirma que em uma situação de conflito de normas, a prevalência de uma delas não significa a exclusão da outra. *In casu*, 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.

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.

Conclui que 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.

No que diz respeito a infração 02, afirma que ponto significativo da improcedência da autuação é a não consideração das perdas do processo de comercialização, bem como, o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebras de estoque etc. Comenta ser uma constante na vida das empresas, a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da produção e comercialização normal. É notório que qualquer estabelecimento comercial, no exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes à própria atividade e outras tantas excepcionais.

Explica que tanto é verdade que ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitiu laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados. Diz 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.

Comenta que o equívoco fiscal consiste em considerar, que a diferença do estoque decorre de saídas das mercadorias, que deve ser tributada, quando, na verdade, sobre elas não incidiria qualquer imposto, em decorrência de perdas normais que lhe acometeram.

Salienta que não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Se anormal, entende que sobre a perda deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, e jamais exigir o pagamento do ICMS, motivo pelo qual, não assiste razão ao Fisco em exigir imposto, ou, ainda, o estorno do crédito.

Observa ser notória a existência de perdas num processo de comercialização e, conforme preceitua o art. 374, I, do 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 desconsiderar sua existência, inverter o ônus da prova e concluir que, ao contrário de perdas, ocorreram saídas de mercadorias sem a devida tributação.

Frisa que ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, distorce a verdade material relativa à atividade da Impugnante. Fato que torna a infração ilíquida e incerta, devendo o mesmo ser julgada totalmente improcedente.

Afirma que segue este entendimento, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF, 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. Cita Resolução sobre o AI N° - 02766841/96 - Câmara

Superior - Resolução Nº 1961/98, Acórdão JJF N.º 2112-02/01 e do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco – TATE que 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.

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.

Entende 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. Nota que 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, desde logo requer.

Aduz que está evidente a improcedência da infração, porquanto não considera as baixas de estoque, derivada das perdas e quebras, inerentes à atividade empresarial.

Assevera 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, 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.

Afirma que o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº. 445, de 10/08/1998. O Secretário da Fazenda 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. Cita o art. 3º citada Portaria.

Aduz que a 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*”. Revela que o erro do levantamento fiscal que deve ser aqui afastado corresponde exatamente à desobediência do Autuante às normas fixas na Portaria nº. 445/98. E isso porque o Autuante 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.

Diz que considerando a determinação da mencionada Portaria, o Autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins. 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.

Ressalta ainda, outro tipo de equívoco cometido, a diversidade entre a embalagem adquirida e a embalagem revendida. Diz que 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 que o Autuante, por não ser convedor 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, 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.

Sustenta que a improcedência do auto de infração consiste 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. Comenta que não se pode 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). Sugere que o trabalho é simples, consistindo em reunir toda movimentação de determinado produtos em seus diversos códigos, porém não poderá ser elaborado sem a realização de uma nova fiscalização ou perícia.

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

Sustenta que duas são as razões que afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Comenta que ao primeiro ponto, cediço é, que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente 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. Cita jurisprudência a respeito do tema.

Argumenta que 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.

Afirma que a segunda questão, é 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.

Sobre a aplicação de tal princípio, cita Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias”, dispondo que “os critérios para a fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade, isto é, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa”.

Argumenta que a aplicação do princípio constitucional citado, às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte do Supremo. Assim, em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentaram entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco. Informa que concretizando tal entendimento, o Min. Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%.

Esclarece que em julgados mais recentes, proferidos inclusive, em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal 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.

Cita como exemplo, o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075. Entende que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Invoca o benefício da dúvida reproduzindo o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Finaliza requerendo o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da improcedência da exigência fiscal. 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. Requer, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN). 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.

O autuante prestou informação fiscal fls.237/246. Diz que o Auto de Infração, ora impugnado, é composto de duas infrações, que transcreve. Afirma que a Empresa, inconformada com o procedimento fiscal, apresentou, tempestivamente, através de seu advogado, impugnação ao lançamento do crédito tributário, cujos fatos e fundamentos de mérito trazidos ao processo passam a ser analisados, em detalhes, a seguir.

Sobre a infração 01, diz que a Autuada traz questionamentos em relação a alguns produtos, que trata de aplicação de alíquota diversa do previsto na legislação, nas saídas no ECF.

Afirma que são pertinentes as alegações da Autuada em relação aos três produtos elencados em sua defesa, uma vez que estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Assegura que em decorrência dessas constatações, os produtos referidos foram excluídos e um novo relatório para o exercício de 2015 foi elaborado e anexado às fls. 248 a 250, reduzindo a Infração 01 de R\$ 144.854,24 para R\$ 144.198,68. Este novo relatório em sua integralidade, com discriminação por produto, detalhado por data, denominado "Infração 1\_IE 02166609\_Novo\_Erro na Determinação da Carga Tributária\_ECF\_2015" está contido no CD-R anexado à fl. 251. Novo Demonstrativo de Débito também foi elaborado e anexado à fl. 247.

No que tange as alegações sobre o leite, afirma que especificamente, em relação às saídas de "Leite Tipo Longa Vida", "Leite em Pó" e "Composto Lácteo em Pó", o sujeito passivo infringiu o art. 268, incisos XXV e XXIX, do RICMS/2012/BA, que concedem o citado benefício, reduzindo a carga tributária a 7%, apenas aos produtos fabricados neste Estado.

A respeito da alegação defensiva de que a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, viola vedação constitucional, relata que não cabe nem ao autuante, nem ao Conselho de Fazenda, a análise da constitucionalidade do lançamento tributário. Assevera ficar evidente, que para que haja a redução da base de cálculo, o produto deve ser fabricado na Bahia.

Sobre a alegação de existência de óbices ao tráfego de mercadorias em função de procedência ou de destino, frisa que este tem sido o reiterado entendimento do CONSEF, como esclarece a decisão proferida no Acórdão JJF Nº 0056-05/14 da 5ª Junta de Julgamento Fiscal. Sustenta que o entendimento do CONSEF está plenamente consolidado em reiteradas decisões sobre este assunto. Assim é que, por exemplo, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em decisão através do Acórdão JJF Nº

0293-02/12, julgando caso idêntico da empresa Autuada ratifica o entendimento do autuante.

Conclui que não devem ser acolhidos os argumentos concernentes aos produtos "Leite Tipo Longa Vida", "Leite em Pó" e "Composto Lácteo em Pó".

No que concerne à infração 02, a defesa argumenta que não foi levado em consideração as possíveis "perdas do processo de comercialização da Impugnante, bem como o índice relativo à devolução dos produtos devido ao prazo de validade vencido, deteriorização, quebra de estoques etc..." enfatizando a existência de perdas e quebras num processo de industrialização e comercialização e apresentando relatório da ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados com a avaliação de perdas nos supermercados brasileiros.

Sobre estes argumentos, verifica que, realmente, é 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.

Assevera 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 se consubstanciar em força probatória dos citados fatos.

Sobre a matéria transcreve o art. 312, inciso IV do RICMS/BA que trata especificamente do assunto, regulamenta como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem. Cita também, o artigo 83, inciso IX, do mesmo diploma legal, que dispõe sobre a forma pela qual o contribuinte deve estornar o crédito fiscal das mercadorias mencionadas, alvo do inciso IV, artigo 312.

Comenta que analisando os 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. É compulsório, portanto, a emissão de documento fiscal. 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.

Observa que esta é a regra geral. Evidentemente existem 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.

Explica 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 fabricar outros produtos, não entraram nos trabalhos desenvolvidos pela fiscalização, ou seja, somente fazem parte do levantamento fiscal, mercadorias adquiridas exclusivamente para comercialização.

Comenta que 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.

Observa ser evidente que a Autuada não cumpre a legislação neste específico caso. Prova desta afirmação está no Demonstrativo de fl. 63 que traz todos os CFOP's utilizados pela Autuada em sua escrituração. Diz que percebe-se, claramente, na discriminação dos CFOP's de saídas utilizados pela empresa durante o exercício de 2015, que 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 alegada pela Autuada.

No tocante aos julgamentos anexados aos autos, comenta que as seguintes situações têm que ser analisadas:

a) não se está 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 citadas na defesa tratam de produtos específicos de determinadas atividades que não se coadunam com a atividade da atuada, com exceção da carne (julgamento de fls. 140 e 141), produto este, que foi efetivamente retirado 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. 63, na parte de "CFOP's considerados no levantamento".

Relativamente a alegação da autuada requerendo a improcedência da infração 02, por ter a fiscalização supostamente desrespeitado a Portaria nº 445/98, em especial seu inciso III, do art. 3º, afirma ser importante observar, 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.

Assevera 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, pois o mesmo apenas deve ser utilizado quando não se especifique com exatidão as mercadorias comercializadas.

Explica 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 39 a 41 "Omissão saída apurada mediante levant. quant. de estoques - Lista de grupos de estoques" (demonstrativo completo no DVD-R anexo à pág. 114) por se tratarem do mesmo produto. Sustenta que a deficiente não observou que os agrupamentos devidos foram efetivamente realizados. Em relação aos demais itens, diz que não se aplica o agrupamento por não serem afins, estando corretamente discriminados e codificados, não tendo relação com a observação do inciso III do art. 3º da Portaria 445/98.

Destaca ainda, que a Autuada é uma empresa de grande porte do segmento de Supermercados, e 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 solidez na alegação.

Sobre a alegação de exorbitância da multa aplicada, aduz que as referidas multas estão amparadas no artigo 42, inciso II, alínea "a", da Lei 7.014/96 (INFRAÇÃO 01) e artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96 (INFRAÇÃO 02). Esclarece que não há previsão legal que autorize a não aplicação ou a redução pleiteada, e falece competência ao autuante para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou constitucionalidade da mencionada lei. Assim, por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não se pode atender a solicitação da Impugnante.

Por fim, diz que a Autuada requer a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma. Registra que no seu entendimento, não há como prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto às infrações

imputadas à Autuada, nos termos do artigo 112 do CTN.

Solicita que seja o presente PAF julgado procedente, com exceção dos valores já admitidos como indevidos na Informação Fiscal.

Ao tomar ciência da informação fiscal, o autuado volta a se manifestar fls.256/260. Informa que em cumprimento aos §§ 3º e 4º do art. 8º do RPAF, enviou para o endereço eletrônico [consefprocessos@sefaz.ba.gov.br](mailto:consefprocessos@sefaz.ba.gov.br) a cópia exata da manifestação apresentada. Reproduz as infrações que lhe foram imputadas.

Informa ter apresentado Impugnação requerendo a improcedência da acusação porque o Autuante acabou por incluir mercadorias cuja tributação foi feita corretamente, tendo desconsiderado o fato dos produtos autuados estarem sujeitos à substituição tributária ou serem beneficiadas pelo benefício redução da base de cálculo, razão pela qual exige uma diferença indevida de ICMS.

Diz que ao prestar a devida informação fiscal, o Auditor Fiscal excluiu apenas os itens “PASSADEIRA 45X110”, “JG BAN MF TAUPE 2PC” e “JG BAN CARICIA LISTR”, pugnando pela manutenção do restante da autuação. Afirma que a manutenção dos argumentos apresentados pela fiscalização, não merecem prosperar, pelos fundamentos que passa a expor.

Diz que segundo a acusação fiscal, teria calculado de forma equivocada o imposto que deveria ter sido recolhido, na saída do produto leite longa vida, leite em pó e composto lácteo em pó, uma vez que utilizou a carga tributária de 7% quando deveria ser de 17%.

Sobre esta ocorrência mantida pelo fiscal, frisa que 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 taxação reduzida a 7%. Ou seja, majora-se a carga tributária do produto que vem de fora do Estado.

Afirma que confirmação de que majora a carga tributária está nas decisões proferidas pelo Poder Judiciário da Bahia no sentido de que improcede a exigência de recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de leite longa vida. Volta a transcrever parte da Sentença proferida em 29/09/2015 pela Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Reitera os pedidos formulados na Impugnação, em especial seja julgado improcedente o Auto de Infração, tendo em vista as razões referidas, que entende demonstrar a fragilidade da acusação fiscal, e por todas as demais razões trazidas à colação.

Em nova informação fiscal fls. 263/264 o autuante diz que a Autuada apresentou Manifestação, não trazendo nenhum fato novo.

Em relação à Infração 01, diz que a Autuada somente reitera as suas alegações anteriores, pertinente à inconstitucionalidade da legislação interna, que concede redução de base de cálculo, na saída dos produtos “Leite Tipo Longa Vida”, “Leite em Pó” e “Composto Lácteo em Pó”, reduzindo a carga tributária a 7% apenas aos produtos fabricados neste Estado.

Verifica que todos os argumentos referentes a essa matéria já foram amplamente discutidos na 1º informação fiscal integrante deste processo, onde se demonstrou, dentre outros fundamentos, a incompetência dos órgãos julgadores administrativos para analisar a inconstitucionalidade de normas que tratam do assunto.

Em relação à Infração 02, a Autuada não tece, em sua Manifestação, quaisquer alegações sobre os argumentos trazidos aos autos na 1ª Informação Fiscal.

Solicita que seja o presente PAF julgado procedente, com exceção dos valores já admitidos pela Fiscalização como indevidos na 1ª Informação Fiscal.

Consta às fls. 267/268, extrato do SIGAT/SICRED com recolhimento dos valores reconhecidos pelo autuado.

## VOTO

Preliminarmente, cumpre analisar as razões subjetivas suscitadas pelo sujeito passivo com relação à realização de diligência ou perícia fiscal, a fim de esclarecer possíveis equívocos praticados pela fiscalização, verificação das perdas e quebras do estoque ocorridas no estabelecimento, a aplicação da interpretação benigna (art. 112, CTN) e a desproporcionalidade das multas aplicadas.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia técnica nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, conforme requerido em sua defesa. Os elementos constantes nos autos, já são suficientes para a formação de juízo de valor e convencimento dos Julgadores. Ademais, perícia e diligência fiscal não se prestam a trazer provas ao processo, reconstituir escrita do contribuinte, sequer para suprir a prova eventualmente mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado.

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, não existindo a falta de clareza, inexistência de justa causa para a sua lavratura ou negação dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da legalidade. Estão presentes os princípios que informam o devido processo legal.

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 penalidade, 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, não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte, mas com a realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro anunciadas durante a ação fiscal, sobretudo, porque a multa reclamada encontra amparo na Lei nº 7.014/1996.

No mérito a infração 1 acusa o autuado de recolher ICMS a menos, tendo em visto erro na aplicação da alíquota cabível, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo com a discriminação de produtos comercializados pelo autuado e cujas saídas ocorreram sem a devida tributação, conforme demonstrativo fiscal eletrônico acostado aos autos no CD, fl. 114. Fez entrega ao contribuinte, conforme recibo de fls. 115/116, relativamente às diferenças no recolhimento do ICMS nas saídas das mercadorias relacionadas, com o entendimento de que a alíquota correta seria de 17% e não de 0% e 7%, como aplicou o defendant.

O autuado, nas razões defensivas apontou inconsistências no levantamento fiscal. Disse que este consignava indevidamente mercadorias que estavam enquadradas no regime de substituição tributária. Juntou documento fiscal comprovando a classificação do referido produto na NCM 5703, expressamente indicada na legislação de regência, bem como o destaque do imposto por substituição tributária.

Analizando o citado demonstrativo, observo que de fato, estavam relacionadas mercadorias como revestimento de piso de borracha e de material têxtil, PASSADEIRA 45X110, JG BAN MF TAUPE 2PC (jogo de banheiro), JG BAN CARICIA LISTR (jogo de banheiro), que estão sujeitos ao regime de substituição, nos termos do item 24.25 do Anexo I do RICMS/BA.

O Autuante na informação fiscal concordou serem pertinentes as alegações da Autuada em relação aos três produtos elencados em sua defesa, uma vez que estão sujeitos ao regime de substituição tributária. Disse ter refeito o demonstrativo onde os produtos referidos foram excluídos e um novo relatório para o exercício de 2015 foi elaborado e anexado às fls. 248 a 250, reduzindo a Infração 01 de R\$ 144.854,24 para R\$ 144.198,68.

Ao tomar ciência dos ajustes realizados pelo Fiscal, o Autuado voltou a se manifestar, desta vez mostrando sua irresignação, quanto a manutenção neste item dos produtos: leite longa vida, compostos lácteos em pó e leite em pó, que restaram na infração.

Disse que com referência às saídas do leite, 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. Afirmou que, diante do art. 1º, da CF/88, 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 crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna.

Invocou em defesa de sua tese, a doutrina gabaritada do país, jurisprudência colhida de nossos tribunais, além de uma série de princípios constitucionais e tributários, entre eles, o Pacto Federativo, que estariam sendo afrontados a partir da forma como foi estabelecido o benefício fiscal em comento, por isso, deveria ser considerado inconstitucional.

Sobre estas alegações, 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 inconstitucional, tal apreciação não compete a esse Órgão julgador, conforme previsão expressa do art. 167, I, do RPAF/BA, por conseguinte, inócuia qualquer decisão nesse sentido.

Observo que o RICMS BA-12, no art. 268, inciso XXV e XXIX, respectivamente, contempla as operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó industrializados neste Estado e leite de gado tipo longa vida, fabricados neste Estado, 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, destas mercadorias adquiridas 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). O mandamento regulamentar do ICMS, no supracitado dispositivo assim estabelece, *in verbis*:

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

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

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

Os tribunais vêm firmando jurisprudência, definindo que os Estados não podem conceder qualquer tipo de vantagem envolvendo o imposto, sem convênio prévio aprovado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, considerando que o art. 155 da Constituição Federal atribui à lei complementar a função de regulamentar a forma em que os incentivos fiscais serão concedidos; por sua vez, a Lei Complementar nº 24/75 diz que esses benefícios dependerão de convênio prévio do CONFAZ.

No entanto, todos os Estados da Federação vêm concedendo vantagem de forma unilateral na defesa de seus interesses, objetivando estimular a atividade econômica dentro de seus territórios, preservando a competitividade e para não perder espaço para a concorrência exercida por outros Estados. O argumento final é que não se trata de incentivo fiscal para atrair investimento, mas de uma salvaguarda contra benefícios concedidos por outros Estados, nas operações interestaduais.

Analizando os elementos que compõem esta infração, constato que restou comprovado que o sujeito passivo utilizou indevidamente o benefício previsto no art. 268, XXV e XXIX do RICMS/12, nas vendas de leite em pó, compostos lácteos e longa vida, como é o caso dos itens: Lt Des Nolac

11, Lt Po Zero Polly 200 g, Leite Integral Itambé Pact 400g, Composto Lácteo Precio 200g, Leite Uht Integral Elege 11, e demais produtos semelhantes que foram autuados.

Importante lembrar que em relação às mercadorias produzidas fora do Estado da Bahia, o próprio sujeito passivo atesta a origem do leite, pois não nega que foram produzidos em outros Estados, cuja redução da base de cálculo foi constrangida, ao efetuar o registro das saídas com alíquota de 7%, como provam os documentos trazidos aos autos. Este procedimento irregular resultou na presente autuação.

Nesse sentido, inclusive, este Conselho de Fazenda já se manifestou em inúmeras decisões, com este mesmo entendimento como o fez no Acórdão CJF Nº 0224-12/09, 0264-01/13, 0432-13/13.

Assim, entendo que este item do lançamento de ofício restou parcialmente caracterizado. Acolho, portanto, os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante fls. 248/250, que reduziu a infração 01 para R\$144.198,68.

A infração 02 refere-se a falta de recolhimento do imposto relativo a omissões 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado no ano de 2015.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias constitui modalidade de roteiro de Auditoria Fiscal onde são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício. Este procedimento fiscal tem como referência o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

Na apuração efetuada por meio do levantamento quantitativo de estoques, adota-se a seguinte fórmula: Estoque Inicial + Entradas com Notas Fiscais - Estoque Final = Saídas Reais. Confrontam-se as Saídas Reais com as Saídas efetuadas com Notas Fiscais e se analisa os resultados obtidos.

Nas razões defensivas o Autuado alegou que não houve omissão de saída, mas sim, a inobservância, pelo Autuante, de que uma mesma mercadoria estaria identificada por diferentes códigos. Disse que o Fiscal desconsiderou também, as devoluções e mercadorias que comportam vários subgrupos ou diversas referências, prática comum na sua atividade econômica, devendo-se fazer o agrupamento de cada item, da forma a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

O Autuante em sede de informação fiscal esclareceu que em relação às devoluções, 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.63, na parte de "CFOP's considerados no levantamento.

Relativamente a arguição de desrespeito a Portaria nº 445/98, inciso III, do art. 3º, informou que, não obstante a falta de evidências da defesa, no que tange a citada alegação, a empresa utiliza codificação e descrição específicas para a maioria de seus produtos, estando assim, fora da previsão do dispositivo citado, pois o mesmo, apenas deve ser utilizado quando não se especifique com exatidão as mercadorias comercializadas.

Explicou que para os itens em que a empresa utilizou códigos diferentes para produtos com a mesma descrição, foram realizados os agrupamentos, conforme se verifica no Demonstrativo de páginas 39 a 41 "Omissão saída apurada mediante levantamento quantitativo de estoques - Lista de grupos de estoques" (demonstrativo completo no DVD-R anexo à pág. 114), por se tratarem do mesmo produto. Argumentou que a defendente não observou que os agrupamentos devidos foram efetivamente realizados. Quanto aos demais itens que não foram reunidos em um mesmo

grupo, disse que sobre os mesmos, não se aplica o agrupamento, por não serem afins, estando corretamente discriminados e codificados, não tendo relação com a disposição do inciso III do art. 3º da Portaria 445/98.

Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências, ou seja, trata-se de mercadorias distintas e, portanto, contabilizadas separadamente. Quando comprovado que as mercadorias deram entradas e saíram do estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, sendo registrado dessa forma tanto nos arquivos magnéticos, que serviram de base para o levantamento fiscal, quanto no livro Registro de Inventário, não se faz necessário o agrupamento das mercadorias.

Vale ressaltar que o levantamento fiscal foi realizado com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, sendo responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. Em relação a quaisquer inconsistências, equívocos ou divergências, apuradas quando da realização do levantamento quantitativo de estoques cabe, ao autuado indicar objetivamente, apresentando a escrituração e correspondente documentação fiscal. No caso em exame, embora o deficiente faça esta alegação, não apresentou elementos comprovando tal imperativo. Ademais, não apontou qualquer mercadoria arrolada no levantamento fiscal, indicando a necessidade do agrupamento alegado na defesa.

Importante salientar, que além de não existir provas neste PAF de tais ocorrências, a alegação do autuado de que uma mesma mercadoria estaria identificada por diferentes códigos em nada contribui para sua defesa. Ao contrário, não pode ser acolhida, visto que o citado procedimento se caracteriza em ilícito tributário nos termos do art. 42, inciso XIII-A, alínea "e", item 1.2, *in verbis*:

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

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*e) R\$ 1.380,00 (um mil, trezentos e oitenta reais):*

*1. ao contribuinte que:*

*1.2. não anotar no RUDFTO a data de alteração, o código anterior e o novo código de identificação, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço, aplicada a penalidade por cada código utilizado;*

O deficiente argüiu a improcedência da autuação, sob o fundamento de que o Fiscal teria desconsiderado o índice de perdas normais no processo de comercialização, armazenagem, expedição e distribuição na sua atividade econômica.

Em relação às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra, furto, roubo ou extravio, o Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativa à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem conforme o caso.

Sobre a matéria para melhor esclarecimento reproduzo a seguir o art. 312, inciso IV do RICMS/BA que trata especificamente do assunto, regulamentando como deve o contribuinte proceder, obrigatoriamente, quando esses eventos, em regra geral, acontecerem.

*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.*

Considerando que nas razões de defesa, não foi apresentado qualquer documento que ensejasse alteração dos dados numéricos do levantamento fiscal, conlúo pela subsistência da infração 02, visto que a diferença das quantidades de saídas de mercadoria apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão da documentação fiscal exigível (art. 4º da Portaria 445/98).

Em relação à multa, lançada no percentual de 60% e 100% do imposto, a arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, observo que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. II “a” e III, respectivamente.

Quanto ao pedido de sua redução a patamar que entende razoável (entre 20% e 30%), saliento que a penalidade aplicada é pelo descumprimento da obrigação principal. Neste caso, esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar este pedido em face do art. 158 do RPAF/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281424.0003/16-2, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$535.501,40**, acrescido da multa de 60% sobre R\$144.198,68 previstas no inciso II, alínea “a” e 100% sobre R\$391.302,72, prevista no inciso III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR