

A. I. N° - 206826.0004/16-2  
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ VICENTE NETO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28. 12. 2017

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0219-01/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. O levantamento levado a efeito pelo autuante se fundamentou em lançamentos efetuados pelo próprio autuado a título de estorno de débito. Ou seja, são valores referentes ao estorno de débito que constam nos registros fiscais do autuado cuja legitimidade fora intimado a comprovar ainda no transcurso da ação fiscalizatória, porém, não apresentou os elementos necessários à comprovação. O relatório colacionado pelo impugnante não estabelece ou identifica a vinculação dos documentos fiscais e respectivos valores com os valores do estorno de débito lançado em cada mês objeto da autuação. Infração 1 caracterizada. **b)** NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Acatada a preliminar de nulidade. As descrições dos fatos e a capitulação legal não são condizentes com os fatos reais nem com o direito aplicável. As imputações dizem respeito à utilização de crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, ao passo que as matérias fáticas dizem respeito a estorno de débito realizado a mais que o declarado na EFD, conforme esclarecido pelo próprio autuante na Informação Fiscal. Por implicar mudança do fulcro das imputações, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infrações 2 e 3 nulas. **c)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. Infração 4 reconhecida. **e)** REGISTRO DE VALORES SUPERIORES AOS DESTACADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. GLOSA DA DIFERENÇA. Infração 8 reconhecida. **f)** REGISTRO DE VALORES SUPERIORES AOS RECOLHIDOS PELO SISTEMA DE ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Autuado elide a autuação ao comprovar que houvera efetuado o pagamento do ICMS antecipação parcial e, desse modo, o creditamento que realizara era legítimo. Infração 13 improcedente. 2. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. Infração 6 reconhecida. **3.** ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Infração 7 reconhecida. **4.** OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Restou comprovado que parte das mercadorias arroladas na infração 5 estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração 5 parcialmente subsistente. O

produto Guaramix não se trata de bebida isotônica, portanto, não se encontra sujeito ao regime de substituição tributária, sendo as suas operações de saídas tributadas normalmente. Infração 9 subsistente. Infração 14 reconhecida.

**5. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO.** O próprio autuante na Informação Fiscal admitiu a existência de incerteza quanto aos valores que porventura seriam devidos, opinando pela “exclusão” das infrações. É cediço que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Dessa forma, por ser um ato vinculado não pode o preposto fiscal simplesmente *optar pela exclusão das duas infrações*, portanto, optar pela improcedência da autuação, conforme a exclusão pretendida. Na realidade, o que se verifica é que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi conduzido de forma precária, haja vista que ao reconhecer a existência de incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, o preposto fiscal admite que o trabalho fiscalizatório não fora realizado com a profundidade exigida, inclusive com o confronto entre as notas fiscais arroladas na autuação e suas respectivas situações junto ao Contribuinte. Infrações 10 e 11 nulas.

**6. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO.** Alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada. A análise das notas fiscais emitidas pela empresa, colacionadas na Defesa apresentada permite concluir que estas não têm qualquer valor probante, haja vista que os dados constantes nos referidos documentos são completamente díspares dos dados referentes às mesmas notas fiscais constantes da Planilha elaborada pelo autuante, indicando que se trata de outros documentos fiscais. Infração 15 subsistente.

**7. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS.** Fatos demonstrados nos autos. Autuado alegou simplesmente a existência de perdas e erros no levantamento, porém, sem indicar uma ou algumas situações, a fim de que se pudesse avaliar a possibilidade de diligência para verificação de todos os casos. Ou seja, não indicou um caso sequer, apenas alegou. Infração 16 subsistente. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida atinente às demais infrações. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/2016, formaliza a exigência de crédito tributário no valor total histórico de R\$344.626,12, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à

legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Efetuou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$33.396,55, acrescido da multa de 60%. Consta que o autuado realizou o estorno de débito diretamente no LRAICMS sobre a abreviatura de estorno de débito ICMS prosp ref dev merc c/ST e estorno de débito calculado indevidamente s/diferencial de alíquota sem apresentar memória de cálculo quando intimado a fazer para justificar o crédito através do estorno de débito. Conforme Planilha 01, fl. 50;
2. Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária, no mês de junho de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.134,69, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte se creditou a maior do ICMS próprio de mercadorias inclusas na Substituição Tributária nas vendas ou transferências para outras unidades da Federação. Conforme Planilhas 02 e 03, fls.52 a 55;
3. Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o retido ou antecipado nas operações de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária, nos meses de junho e julho de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.103,58, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou créditos fiscais ST indevidamente a maior de mercadorias inclusas na substituição tributária nas saídas para outra unidade da Federação através de vendas ou transferências. Conforme Planilhas 02 e 03 fls. 52 a 55;
4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$26.905,62, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente créditos fiscais de mercadorias cuja operação subsequente seria sem tributação ou beneficiado com a redução do imposto. Conforme Planilha 04 , fls. 56 a 59;
5. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$47.568,90, acrescido da multa de 60%. Consta que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação. Conforme Planilha 05, fls. 60 a 62;
6. Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.025,76, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) normalmente com a redução indevida da base de cálculo. Conforme Planilha 07, fls.69/70;
7. 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 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$32.210,02, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deu saídas em mercadorias tributadas (Guaramix) a 17%, de acordo com a nossa legislação, e aplicando a alíquota de 12%. Tendo recolhido o imposto a menos. Conforme Planilha 08, fls. 71/72;
8. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$2.915,51, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou créditos fiscais a mais que o destacado nas notas fiscais de entradas. Conforme Planilha 09, fls. 73 a 81;
9. Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$28.171,00, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) sem tributação. Conforme Planilha 06, fls. 82/83;

10. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$15.012,97, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. Consta que o contribuinte deu entrada em seu estabelecimento de mercadorias tributadas sem registro na sua EFD, no seu livro registro de entradas. Conforme Planilha 10, fls. 91 a 97;

11. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$16.197,62, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias. Consta que o contribuinte deu entrada em seu estabelecimento de mercadorias não tributadas sem registro na sua escrita fiscal. Conforme Planilha 13, fls. 92 a 97;

12. Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS correspondente a imposto destacado em Notas Fiscais relativas a operações não tributadas, possibilitando ao adquirente a utilização do crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$36.708,17, acrescido da multa de 60%;

13. Utilizou a mais crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação ou do exterior, , no mês de dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$5.899,74, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou crédito fiscal a mais que o recolhido na antecipação parcial. Conforme Planilha 17, fls. 106/107;

14. Operação com mercadorias tributadas, caracterizadas como não tributadas, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.897,47, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte deu saídas de mercadorias tributadas através de suas notas fiscais e não escrituradas no seus livros fiscais EFD. Conforme Planilha 01, fls. 108/114;

15. Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$13.274,77, acrescido da multa de 150%. Consta que o contribuinte deixou de encriturar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de mercadorias enquadradas na substituição tributária. Conforme Resumo e Demonstrativo, fls. 115 a 123;

16. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$79.203,75, acrescido da multa de 100%. Consta que através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias ficou constatado que a empresa deu saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documentos fiscais. Conforme relatórios de fls. 124 a 180.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 190 a 236). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que o lançamento, além de nulo, diante da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização e cerceamento do direito de defesa pela ausência da documentação pertinente as infrações e, no mérito, totalmente improcedente.

Preliminarmente argui a nulidade do lançamento.

Alega incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. Afirma que o autuante não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, pois, conforme consta no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 507378/16, que não foi apresentada pelo autuante quando da ciência do lançamento de ofício, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a

sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 196 do CTN e o art. 28, § 2º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.

Assevera que diante desse contexto observa-se que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º também do RPAF, cujas redações reproduz.

Enfatiza que a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é plenamente vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se, rigorosamente, às disposições legais sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado, consoante o art. 142, parágrafo único, do CTN. Registra que este é o entendimento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE), bem como do Contencioso Administrativo do Estado do Ceará, conforme excertos das decisões que transcreve.

Conclusivamente, diz que cabe a declaração de nulidade do lançamento por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que traduzem afronta a legislação vigente e, por sua vez, em nulidade do procedimento fiscal.

Reporta-se sobre a preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

Salienta que o art. 2º do RPAF/99, determina que *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.*

Afirma que os referidos princípios estão sendo violados. Diz que os requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, mediante apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Alega que ao não proceder desta forma, o autuante afronta 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 art. 39, VI, do RPAF.

Observa que o autuante, no corpo do Auto de Infração, discorre que a comprovação da exigência tem por base um demonstrativo (planilha), no qual apresenta o número da nota fiscal, o produto e seus respectivos valores, dentre outros dados.

Assevera firma que muito embora o autuante mencione, não apresentando os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, não logrou por comprovar a sua constatação, bem como os dados dispostos na planilha apresentada.

Frisa que, antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da empresa, é forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam 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. Acrescenta que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais.

Sustenta que no presente caso, 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. Registra que o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) já se pronunciou, em caso análogo, 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, o que não foi observado pelo autuante, haja vista que não

apresentou as planilhas impressas em sua totalidade.

Salienta que mesmo que tenha apresentado a chave de acesso, o que não é o caso dos autos, o autuante não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a Fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Afirma que simplesmente fazer mencionar que 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 empresa, mas também do corpo julgador administrativo, em especial quando o raciocínio matemático aplicado **se quer** confirma o resultado apontado.

Observa que o art. 142 do CTN, estabelece que 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. Acrescenta que assim não obedecendo, o autuante despreza o direito ao contraditório e à ampla defesa constitucionalmente assegurado à empresa pelo art. 5º, LV, da Constituição. Assinala que no mesmo sentido está o art. 18, II, IV, “a” do RPAF/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, segundo diz, é exatamente o caso presente. Reproduz o referido o art. 18, II, IV, “a” do RPAF/99. Acrescenta que este é o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), conforme ementas que transcreve referentes aos Acórdãos JJF Nº 2027/00 e CJF Nº 0384-12/02.

Conclusivamente diz que dessa forma, impõe-se 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, não se tratando de meras incorreções ou omissões formais, mas sim de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento.

Reporta-se sobre os fundamentos de mérito da autuação.

No que concerne à infração 1, afirma que não procede à acusação fiscal, uma vez que o estorno do débito de ICMS foi realizado em virtude de devolução de produtos, conforme pode ser constatado por meio dos relatórios anexados, nos quais constam a indicação da nota fiscal de entrada e o correspondente documento fiscal de saída (a título de anulação da operação e estorno do débito) (doc. 05), operação realizada nos termos da legislação vigente, isto é, art. 451 do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Assevera que diante da comprovação da devolução das mercadorias, não há razão para manutenção da exigência fiscal, sob pena de colaborar para o enriquecimento sem causa do Estado, uma vez que exige imposto de operação cancelada.

Conclusivamente, sustenta que a infração é improcedente.

No tocante às infrações 2 e 3, assevera que o autuante confunde o significado de “*valor correspondente*” com o sentido de “*valor igual*”, pois o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe *corresponda*, com o ajuste dos impostos incidentes.

Argumenta que, caso os dados lançados pelo autuante estivessem em harmonia com os documentos fiscais autuados, para fins de aplicar um preço unitário de saída “correspondente” ao da entrada, ainda assim a autuação seria indevida, pois se estaria diante da ordem trazida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Observa que exsurge do dispositivo transscrito que a base de cálculo do ICMS nas transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Consigna que o art. 110 do Código Tributário Nacional determina que a lei tributária não pode

alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Acrescenta que na lição do Min. Galloti, “... se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição” (voto preliminar no julgamento do RE 71.758-GB).

Diz que assim sendo, o sentido aplicável aos valores *correspondentes*, nos estritos termos da lei, aponta para valores adequados, simétricos, que devem estar em correlação ou equivalência, mas não necessariamente iguais, idênticos, caso em que teriam o mesmo montante, dimensão e/ou identidade.

Alega que se no Auto de Infração em lide o Fisco acusasse a empresa de efetuar transferências de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa, supondo a utilização de base de cálculo inferior à determinada pela legislação, entendendo não ser “*correspondente*”, apenas por visualizar o valor da saída menor que o da entrada mais recente, não teria observado que o valor *correspondente* à entrada mais recente, não é, necessariamente, o exato preço da mercadoria adquirida.

Salienta que não se pode olvidar que esse valor (preço), é composto do custo da mercadoria mais os tributos incidentes na operação, que integram a base de cálculo do ICMS o próprio ICMS, além do PIS, da COFINS e do IPI, consoante inclusive aponta o § 1º do citado art. 13 da LC nº 87/96.

Acrescenta que, nesse sentido, a depender do tipo da operação de entrada e de saída (interna ou interestadual), e ainda do Estado da Federação onde situado o estabelecimento da mesma empresa que receberá os produtos transferidos, os impostos considerados (incluídos e/ou retirados) na composição da base de cálculo terão valores diferentes, apesar de observado *o mesmo preço da mercadoria*, razão pela qual não se pode falar em diminuição da base de cálculo, muito menos supor imposto devido e não recolhido.

Cita como exemplo inicial, operação em que, na aquisição da mercadoria houve incidência de 17% de ICMS e na saída a tributação foi de 12%. Indaga que se o ICMS incide sobre o próprio valor do imposto, como poderia apresentar base de cálculo igual se as operações possuem alíquotas distintas. Diz que na entrada foi acrescido ao valor da mercadoria 17% e na saída apenas 12%, sendo lógico que os valores serão diferentes, apesar de comporem individualmente o mesmo *preço correspondente*.

Menciona como segundo exemplo, caso a mercadoria seja adquirida de fora do Estado com a cobrança de 7% de ICMS, e transferida para uma filial dentro do Estado com 17%, ou mesmo para fora do Estado com 12%, também se teria cargas tributárias diferentes, que alteram a composição do preço – base de cálculo, mas não perdem sua condição de *correspondentes*, no sentido de serem adequados, simétricos, estando em correlação ou equivalência entre o valor da entrada e o valor da saída.

Diz que de todo modo, a verdade é que na autuação não se questiona *a base de cálculo* do imposto aplicada nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa. Contudo, mesmo que fosse assim, o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe *corresponda*, sem os impostos incidentes. Seria o que se pode chamar de “preço ajustado da mercadoria”. Assinala que se entende por “preço ajustado da mercadoria”, o valor de aquisição ajustado a partir da inclusão e exclusão dos impostos incidentes (ex. ICMS, PIS, COFINS e IPI). Afirma que esse é o valor a que se refere o legislador no art. 13, § 4º, inciso I, da LC nº 87/96.

Isso porque, o § 4º do art. 13 não poderia negar todo restante da LC nº 87/96, porquanto não faria sentido o legislador determinar que o ICMS integre sua base de cálculo e ao mesmo tempo, no § 4º, impor que, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o ICMS que integraria a base de cálculo não seria o próprio, mas o montante do imposto incidente na operação anterior. Reproduz o referido dispositivo legal.

Sustenta que caso prevaleça interpretação equivocada da norma, lhe seria infligido situação em que, na operação interestadual, o valor do ICMS que integraria a base de cálculo do próprio imposto seria de 17% (alíquota incidente na operação interna de aquisição), apesar do ICMS devido nas saídas interestaduais ter uma alíquota menor. Alega que, nesse caso, o imposto incidente na operação anterior, que não corresponde ao preço da mercadoria, teria que integrar o imposto da operação interestadual. Diz que foi por essa razão que o CONSEF posiciona-se de forma a julgar improcedente a exigência fiscal. Neste sentido, reproduz a ementa referente ao Acórdão CJF nº 0341-11/15.

Consigna que no intuito de afastar quaisquer dúvidas, apenas para fins didáticos, apresenta o seguinte caso hipotético, onde determinado produto teria sido adquirido por R\$100,00 (correspondendo ao “preço da mercadoria adquirida”), com ICMS destacado na Nota Fiscal em R\$ 17,00 (17%). Diz que na saída por transferência interestadual do mesmo produto, para identificar o seu valor *correspondente*, deve ser observado o custo real de aquisição, excluindo os valores referentes ao ICMS da entrada e incluído o ICMS da saída, nesse caso na alíquota de 12%. Como consequência, o valor da saída da mercadoria transferida seria de R\$ 94,32 ( $100 - 17 + 11,32 \cdot 12\%$ ), em obediência a toda a legislação em vigor, e não apenas uma única regra, isoladamente considerada. Ressalta que o exemplo trazido **discorre** da situação sobrevinda em todas as operações questionadas no Auto de Infração, muitas vezes mais agravada, porque a aquisição interna foi tributada em 27% e a interestadual em 12%. Diz que, desse modo, deve-se identificar o preço ajustado da mercadoria e observar corretamente o valor correspondente das entradas mais recentes, para cada operação.

Afirma que uma interpretação teleológica e sistemática da legislação aplicável aponta para uma única conclusão, de que o valor correspondente à entrada obedece ao custo ajustado a partir das exclusões e inclusões dos tributos aplicáveis. Ou seja, para se definir qual o valor correspondente (**não** o valor igual) deve-se subtrair no preço da aquisição os tributos incidentes e adicionar os impostos devidos pela saída. Portanto, o “preço da mercadoria adquirida” só pode ser compreendido com o afastamento dos valores dos tributos recuperáveis recolhidos na operação de aquisição, delimitando “o valor correspondente”, conforme preceitua a legislação, ao “preço ajustado” com a realidade fática e jurídica.

Conclusivamente, sustenta que considerou corretamente a base de cálculo dos produtos transferidos, consoante art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, sendo as infrações improcedentes.

Relativamente à infração 5, consigna que a autuação acusa a empresa de ter realizado saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação.

Alega o impugnante que, no entanto, entre os produtos listados pela Fiscalização há aqueles não inseridos no rol de mercadorias isentas/não tributadas, tais como:

- GUARAMIX – Diz que nos termos do Protocolo ICMS 11/91 equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados pela Fiscalização estão desoneradas do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária. Reproduz a Cláusula primeira, § 2º, do referido Protocolo.

Assevera que esse é o caso do produto mencionado na infração. Diz que tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária. Acrescenta que sendo fonte de energia para os atletas ([www.guaramix.com.br](http://www.guaramix.com.br)), referido produto, e com respaldo da legislação, não teria sua saída tributada, conforme entende o autuante;

- FLOCAO 500G DULAR, FLOCOS 500G DULAR, FLOCAO 20X500G DONA CLARA, FLOCAO 500G DONA CLARA, FLOCAO 500G VITAMILHO, FLOCAO DE ARROZ 500G CORINGA, FLOCAO DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO VITAMILHO 30X500G, FLOCOS DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO 500G VITAMILHO (Div. descr.), SUPER FLOCAO 500G CORINGA, SUPER FLOCAO 20X500G CORINGA, FLOCOS MILHO CORINGA 30X500G, FLOCAO MILHO 20X500G MARATA, FLOCAO 30X500G VITAMILHO, FLOCAO VITAMILHO 500g (Div. descr.), FLOCAO DONA CLARA 20X500G, FLOCOS DE

MILHO 30X500G CORINGA, SUPER FLOCAO CORINGA 20X500G, FLOCAO DE MILHO CORINGA 500G, FLOCOS 30X500G DULAR, FLOCOS 500G VITAMILHO, FLOCAO DE MILHO 20X 500G MARATA, FLOCAO MIL CONFIARE 500G e FLOCAO MILHO 500G MARATA:

Salienta que o entende o autuante que os mencionados produtos são tributados a 7%, o que gerou diferença de imposto a ser recolhido.

Afirma que o flocão, os flocos e o fubá de milho nada mais são do que própria farinha de milho na forma flocada, portanto, não lhe retirando a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela Secretaria da Fazenda mediante o Parecer nº 10240/2010, cuja ementa reproduz.

Assevera que sendo farinha de milho, não há possibilidade de se conferir outra interpretação ao art. 265, II, “d” do RICMS/2012, para tributar a saída dos referidos produtos, uma vez que são isentos. Transcreve o referido dispositivo regulamentar. Portanto, estando o produto isento de tributação, não há como prosperar a acusação fiscal;

- ALHO GRANEL ATC KG:- Sustenta que o referido produto está isento, nos termos do art. 265, I, “a”, do RICMS/2012 e Convênio ICMS 44/75, cujas redações transcreve.

Diz que a intenção do legislador estadual foi conceder isenção do ICMS desde que os produtos não sejam destinados para a industrialização. Ou seja, são isentos os produtos em estado natural, como é caso dos autos;

- SALMÃO EVISCERADO CONG KG COSTA SUL, SALMAO FILE CONG COSTA SUL KG, SALMAO EVISC KG COSTA SUL, SALMAO FILE CONG KG COSTA SUL, FILE MERL ALAS CONG NAC 1KG (Div. descr.), FILE MERL ALAS CONG NAC 1KG, SALMAO EM POSTAS KG VITA LMAR, FILE MERL ALAS CONG 1KG (Div. descr.) e FILE MERL ALAS CONG 1KG.

Frisa que o autuante aduz que a empresa teria calculado de forma errônea o ICMS decorrente da saída do produto pescado, contudo, não procede a acusação fiscal, haja vista que, segundo o RICMS/2012, as operações com pescado são isentas do imposto. Transcreve o citado artigo.

Sustenta que não há dúvidas, portanto, da improcedência de toda a acusação fiscal;

- LEITE PÓ INTEG LA SERENISSIMA 200G – Observa que segundo a acusação fiscal 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 diversa a que deveria ser (17%), contudo, a exigência fiscal está de encontro ao consignado no RICMS/2012, o qual prevê uma carga tributária de 7% para as operações com leite em pó, no período autuado. Neste sentido, reproduz o art. 268 do RICMS/BA/12.

Afirma que não havendo falta de recolhimento do ICMS por erro na aplicação da alíquota, chega-se a conclusão de que os valores apresentados pelo autuante são improcedentes;

- LING 500G VITARELLA e PIZZA BROTO MAS LEVE NAC 300G:- Assegura que referidos produtos estão sujeitos a substituição tributária com desoneração da saída subsequente, uma vez que, sendo macarrão e massa pronta para preparação de pizza, são derivados de farinha de trigo, nos termos do item 33.1 do Anexo I do RICMS/2012. Reproduz o mencionado item.

Sustenta que, dessa forma, não procede a acusação fiscal;

- LOMB CANAD SEARA KG DEFU KG e MORT FGO CONFIA KG - Assevera que estes produtos também estão sujeitos a substituição tributária, pois enquadrados no item 34 do Anexo I do RICMS/2012. Reproduz o referido item.

Afirma que, nesse contexto, a saída não é tributada pelo ICMS.

Quanto à infração 9, consiga que a acusação fiscal é de que deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) sem tributação, contudo, o autuante deixou de considerar que, nos termos do Protocolo ICMS 11/91 equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados pela fiscalização está desonerada do imposto, posto que

recolhido sob o regime da substituição tributária. Diz que tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária.

No respeitante às infrações 10 e 11, observa que foi compelido ao recolhimento de multa de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, capitulada no art. 42, IX e XI da Lei nº 7.014/96. Afirma, no entanto, que o caso não é de falta de registro do documento fiscal, mas de não recebimento da mercadoria, pela empresa, razão pela qual não está obrigado a registrar a nota fiscal de entrada. Aduz que tanto é verdade que os remetentes, por conta própria, promoveram o cancelamento das notas fiscais emitidas para a empresa, mediante emissão de notas fiscais de retorno (doc. 06).

Explica que quando a mercadoria chega ao seu estabelecimento, antes do recebimento, faz uma checagem nos controles internos para verificar se foi, efetivamente, solicitada aquela mercadoria, bem como se corresponde a especificação, preço e prazo negociados. Ao constatar que não foi solicitada do fornecedor ou não corresponde ao pedido, recusa-se a entrada, permanecendo a carga sob a responsabilidade do transportador que retornará com a mercadoria para o estabelecimento remetente. Diz que ao caso se aplica o disposto no art. 450 do RICMS/2012, cujo teor reproduz.

Observa que a norma determina que o remetente/fornecedor escriture o retorno da mercadoria, e não prevê que o destinatário/autuado registre mercadoria que não deu entrada no estabelecimento, de forma que improcede a autuação.

Tece considerações sobre a competência normativa do Decreto. Invoca e reproduz texto do Professor Eros Grau a respeito do dever da administração ao controle da legalidade da norma regulamentadora.

Diz que o decreto regulamentar, sobre ser norma de interpretação, goza da presunção de legitimidade, imperatividade e auto-executoriedade, que vincula todos os administrados subordinados ao Executivo, portanto, vinha recusando o recebimento de mercadoria que não adquiriu, observando essa circunstância nas primeiras vias dos documentos relativos à carga e à prestação do serviço. Ou seja, não aceitava a entrega da mercadoria para depois devolver, simplesmente recusava em receber e declarava os motivos, tudo conforme preceitua a legislação tributária vigente.

Salienta que a entrada no estabelecimento que remeteu indevidamente, pelas normas citadas, é o próprio remetente/fornecedor da mercadoria a obrigação de emitir nota fiscal de entrada, haja vista que se foi ele quem errou ao enviar indevidamente a mercadoria, que assuma o seu erro não podendo transferi-lo para a empresa.

Registra que como no caso específico, a Bahia é um Estado consumidor, cujos produtos originam-se de outras Unidades da Federação, a par desse fato, a Administração Fazendária montou um sistema de Controle de Fronteiras, no qual registra todas as entradas e saídas de mercadorias originadas de outros Estados ou destinadas a outras Unidades da Federação. Nas entradas com destino a contribuintes sediados na Bahia, controla-o via sistema eletrônico de Processamento de Dados, alimentando a fiscalização que deve verificar se o destinatário, no Piauí, registrou as notas fiscais de aquisição.

Diz que de posse desse sistema, confrontando-o com os registros da empresa, concluiu a Fiscalização que notas fiscais tinham entrado no Estado com destino ao seu estabelecimento, mas não se encontravam registradas no Livro Registro de Entradas tampouco nos registros contábeis.

Ressalta que quando alertado pelo Fisco, a partir da listagem produzida no posto fiscal, de boafé, buscou ver o que de fato ocorreu. Diz que pensou até que alguém estava comprando indevidamente em seu nome. Assinala que após exaustiva pesquisa, concluiu que se cuidava de mercadoria não recebida e que teria retornado aos fornecedores remetentes.

Salienta que, no caso, para o Fisco, não prevalece o princípio de direito de que a boa-fé se presume e a má-fé se prova. Diz que até mesmo a norma estadual está sendo violentada.

Conclusivamente, afirma que essa inversão de valores torna o Auto de Infração totalmente improcedente.

Reporta-se sobre a produção de provas pelo Fisco. Alega que ao lavrar o Auto de Infração o autuante inverte o ônus da prova e transfere para a empresa o ônus de comprovar quando é dele a obrigação de provar. Afirma que a prova é do Fisco (art. 333, I do CPC). Neste sentido, invoca e reproduz lição de Ives Gandra da Silva Martins, bem como jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Frisa que quem deve produzir as provas é o Fisco e não o contribuinte, porque é do Fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do artigo 142 do CTN e ao julgador analisar as provas apresentadas no processo. Assevera que é neste sentido a disciplina da lei, o entendimento da jurisprudência e a doutrina.

Alega que os dados, certamente, constam dos arquivos da Secretaria da Fazenda, porque a saída também é registrada no mesmo sistema de controle. Mas em vez de se dar ao trabalho de procurar os documentos fiscais, por comodidade, o Fisco transfere a obrigação da prova para a empresa. Diz que o autuante pode alegar o volume de notas fiscais, o trabalho exaustivo, mas não pode atribuir responsabilidade à empresa que a própria norma dispensa.

Ressalta que, além disso, reforçando a não obrigatoriedade do destinatário da mercadoria em registrar nota fiscal quando a mercadoria retornou ao estabelecimento do fornecedor, e o fato de que o dever de prestar informações quanto à nota fiscal não entregue ao destinatário é do remetente.

Conclusivamente, diz que por todos esses fatos, a exigência fiscal deve ser julgada improcedente, o que requer.

Reporta-se sobre o poder de fiscalização da Administração Pública. Alega que está sendo obrigado pelo Fisco a executar o trabalho que seria dele. Registra que foi forçado a requerer junto aos fornecedores provas de que a mercadoria foi objeto de retorno, quando caberia, primeiro, ao fornecedor o dever de informar o Fisco; segundo, ao próprio Fisco, que tem poder de exigir a exibição de documentos, e fazer o lançamento a busca da verdade material, determinando a intimação dos fornecedores para que informem o retorno das mercadorias em questão.

Observa que há meios de descobrir se a mercadoria não deu entrada no estabelecimento da empresa, bastando verificar, além do livro de entrada, o Livro Registro de Inventário ou analisar os registros contábeis, já que a compra de mercadoria é registrada a débito na conta de estoque e a crédito na conta de caixa ou banco no ativo ou fornecedor no passivo, tudo devidamente registrado na contabilidade.

Alega que a simples entrada dos produtos não caracteriza operação relativa à circulação de mercadorias apta a justificar a obrigatoriedade de escrituração da nota fiscal. Ou seja, esta presunção não supre a necessidade de comprovação cabal da efetiva realização de operações relativas à circulação de mercadorias (com cunho econômico), único fato que, por mandamento constitucional, pode ser erigido pelo legislador infraconstitucional como gerador do ICMS. Registra que neste sentido é o posicionamento deste CONSEF, conforme ementa de decisão que reproduz. Acrescenta que na mesma diretriz está o entendimento do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), conforme decisões que também reproduz.

Sustenta que, em face do exposto, revela-se frágil a conclusão extraída pelo Fisco na autuação, inferindo-se, assim, que a exigência da multa está totalmente improcedente, pois não houve comprovação efetiva entrada da mercadoria no estabelecimento da Impugnante.

Conclusivamente, diz que o fato do Fisco não apresentar prova de que as mercadorias deram

entrada no seu estabelecimento, por si só, já resulta em improcedência do procedimento e consequentemente na inexigibilidade da penalidade aplicada.

Alega impropriedade da multa imposta. Observa que em virtude do não registro das notas fiscais de entrada, está sendo compelido a promover o recolhimento de multa, no percentual de 1% sobre o valor comercial do produto, com base no art. 42, IX e XI da Lei nº 7.014/96.

Alega, no entanto, que a multa de 1% sobre o valor do produto se afigura desproporcional e confiscatória. Registra que o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, acolheu o caráter confiscatório da multa isolada, como é o caso. Reproduz decisão do STF, assim como lição de Hugo de Brito Machado e Ricardo Corrêa Dalla. Salienta que no caso não há tributo a ser recolhido.

Assevera que ainda que houvesse algum deslize, a multa aplicada no patamar de 1% sobre o valor comercial da mercadoria, é exorbitante, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório. Diz que é induvidosa a afirmação de que a multa aplicada ultrapassa o limite da razoabilidade e da proporcionalidade, restando agressiva ao patrimônio da empresa e à legalidade, não podendo ser aplicada.

Conclusivamente, diz que as infrações improcedem, primeiro em virtude da não obrigatoriedade de registro de nota fiscal que foi cancelada pelo fornecedor; segundo, diante da exorbitância e confiscatoriedade da multa aplicada.

Quanto à infração 12, afirma que não houve qualquer prejuízo fiscal para o Estado da Bahia, no que tange ao recolhimento do imposto, pois, mesmo que se admita a ausência do registro das notas fiscais de saída, estas foram emitidas em caráter de devolução de mercadoria (doc. 07), nos termos do art. 451, do RICMS/2012. Ou seja, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de imposto.

Salienta que o próprio autuante confirma que a operação não geraria imposto a recolher, uma vez que informa que as operações foram realizadas com produtos não tributados.

Conclusivamente, diz que não procede este item da autuação.

No que tange à infração 13, sustenta que, contrariamente ao que afirma o autuante, não utilizou crédito fiscal a mais do ICMS.

Explica que a confusão fiscal decorre do fato de que o autuante deixou de verificar que o valor exigido corresponde ao pagamento do ICMS realizado na barreira fiscal, referente aos Processos Administrativos nºs 218905.0567/13-5 e 217364.1115/13-2 gerados pela Fiscalização estadual. Neste sentido, apresenta tabela com a discriminação dos valores pagos.

Aduz que o autuante ao deixar de considerar os valores do ICMS recolhido a título de antecipação parcial, presumiu, sem qualquer respaldo legal e sem comprovação do alegado, a utilização de crédito a maior.

Conclusivamente, diz que não houve utilização a mais de crédito fiscal, não havendo como se manter a acusação fiscal.

Relativamente à infração 15, afirma que não houve qualquer prejuízo fiscal para o Estado da Bahia, no que tange ao recolhimento do ICMS substituição tributária, haja vista que, mesmo que se admita que não houve o registro das notas fiscais mencionadas pela Fiscalização, estas foram emitidas em caráter de devolução de compra, nos termos do art. 451, do RICMS/2012. Ou seja, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de ICMS substituição tributária.

Conclusivamente, afirma que não procede a infração.

No respeitante à infração 16, sustenta a improcedência da autuação por desconsiderar as perdas normais. Consigna que uma constante na vida das empresas é a quantidade de mercadorias que são perdidas em face da comercialização normal, sendo notório que qualquer comerciante no

exercício de sua atividade apresenta perdas, muitas delas inerentes a própria atividade e outras tantas excepcionais.

Ressalta que tanto é verdade que ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados emitiu laudo afirmando a existência de perdas normais no exercício da atividade de supermercados (doc. 08).

Alega 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. Ou seja, 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.

Assevera que não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Diz que 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.

Salienta que é notória a existência de perdas num processo de comercialização e, sendo notória, independe de provas. Afirma que, desse modo, 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.

Alega que ao inverter, desconsiderando as baixas de estoque inerentes à comercialização do produto, o autuante distorce a verdade material relativa à atividade da empresa, fato este que torna a infração ilíquida e incerta, devendo ser julgada totalmente improcedente.

Diz que 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.

Assevera que não assiste razão ao Fisco em tributar saídas que de fato não existiram.

Sustenta também a improcedência da autuação por desrespeitar a Portaria nº 445/98.

Afirma que o trabalho realizado despreza as determinações fixadas na Portaria nº 445, de 10/08/1998. Observa que 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 Fiscal deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Neste sentido, invoca e reproduz o art. 3º, I, II, III, da referida Portaria.

Assinala que a citada 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*”.

Assevera que o erro do levantamento fiscal que deve ser afastado corresponde exatamente à desobediência do autuante às normas fixadas pela Portaria nº 445/98. Acrescenta que 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 nos exercícios fiscalizados, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins. Diz que se 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.

Aduz que por todas essas razões a determinação do Secretário da Fazenda revela-se correta, lógica e adequada, inexistindo razão para que o autuante desrespeitasse tal preceito normativo.

Protesta pela realização de perícia para confirmar as suas alegações e a improcedência da autuação.

Sustenta ainda a improcedência da autuação por desconsiderar a quebra de peso.

Alega que não foram levadas em consideração as quebras de peso ocorridas na entrada de mercadorias, já que comercializa diversas mercadorias adquiridas a granel e revende no varejo.

Registra que na aquisição em grandes volumes, é perfeitamente plausível a presença de quebra de peso. Ou seja, em diversas oportunidades, a empresa compra 10 mil kg de determinado produto e recebe 10,1 mil kg. Explica que a origem de tais diferenças é que o processo de pesagem nos fornecedores é menos preciso em relação àquele realizado nas dependências do seu estabelecimento, no qual o peso é medido em toneladas, arrobas (15 kg), caixas, etc. e a margem de erro admitida é muito mais condescendente.

Salienta que a pretensa conclusão de que omitiu a compra revela igualmente o desconhecimento da realidade de sua atividade comercial.

Assevera que não é razoável imaginar que compre sem nota fiscal. Diz que as eventuais quebras de peso existentes na entrada de mercadoria não podem ser apontadas como omissão de receitas, seja porque não são pagas, seja porque são inerentes à própria atividade.

Observa que conforme preceitua o art. 7º, da Portaria nº 445/98, “*Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que: I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento; II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º)*”.

Assegura que, desse modo, mesmo que na entrada da mercadoria tenha ocorrido quebra de peso, ou seja, fisicamente tenha ingressado uma quantidade superior à informada na Nota Fiscal, considerando que o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento, bem como que o imposto devido foi pago quando da saída subsequente tributada, não pode concluir pela omissão de receitas.

Alega que o fato de o Fisco não considerar as quebras de peso inerentes à comercialização do produto, distorce completamente a realidade apresentada, o que torna o Auto de Infração ilíquido e incerto, devendo ser julgado totalmente improcedente.

Reporta-se sobre a exorbitância da multa. Diz que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, no caso com relação à multa aplicada no percentual de 1% sobre o valor comercial do produto, 60%, 100% e 150% sobre o valor principal.

Assevera que duas razões 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.

Alega que o ônus de provar a ocorrência do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, é da Fiscalização. Reitera que se discute a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Ou seja, 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, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da empresa, não pode ser apenada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Diz 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.

Frisa que, além disso, 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. Consigna que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que 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), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Assinala 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. Reproduz decisão neste sentido.

Afirma que não poderia ser diferente, uma vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Em face disso, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável entre 20% e 30%.

Consigna que deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Diz que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Salienta que o direito está prenhe de certeza, contudo, se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em lide.

Finaliza a peça defensiva requerendo: a nulidade e/ou extinção parcial do crédito tributário pela decadência e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade 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 que lhe seja mais favorável (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. 422 a 426). Contesta as nulidades arguidas pelo impugnante. Diz que apesar do impugnante demonstrar conhecimento da matéria, mas tudo que ele apresentou não é motivo para a nulidade pleiteada. Afirma que não encontra respaldo suas alegações para nulidade quanto ao prazo para cumprimento da O.S e também quanto ao “os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

No mérito, reporta-se sobre as alegações defensivas atinente à infração 1. Diz que o impugnante no intuito de desqualificar o lançamento faz juntar uma planilha com a movimentação do mês de janeiro com a numeração das notas fiscais de Entradas e Saídas, as quais não se encontram escrituradas na sua EFD entregue a SEFAZ.

Consigna que a sistemática para essa operação de devolução de aquisição de mercadorias inclusas na Substituição Tributária é: emitir uma nota fiscal de saídas com destaque do ICMS e recolhido, e ao mesmo tempo o contribuinte faz o crédito de imposto recolhido no LRAICMS como Estorno de Débito. Se não houver esse procedimento de escrituração do ICMS destacado

nas notas fiscais e recolhido, estará o contribuinte utilizando de Créditos Indevidamente.

Registra que o autuado foi intimado, no decorrer da fiscalização, a apresentar a memória de cálculo desses estornos, conforme folha 21 do PAF, portanto, após análise da planilha do autuado juntada ao PAF, ficou constatado que esta não serve para justificar o ICMS utilizado como Estorno de Débito.

Quanto às infrações 2 e 3, diz que a sistemática é a mesma da infração anterior, nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte emite a nota fiscal com o destaque do ICMS se devido, tanto do ICMS próprio quanto do ICMS ST, escritura na sua EFD e faz o recolhimento normalmente, e para anular o débito se credita através do Estorno de Débito no seu LRAICMS, conforme fez. Porém, em alguns meses, esse débito estornado foi maior que o declarado na sua EFD, conforme planilha de fls. 52 a 54 dos autos.

Diz que desse modo, o impugnante não teve êxito em sua alegação para desconsiderar o lançamento.

No tocante à infração 5, diz que o impugnante “faz uma mistura desta infração com a de nº 09”, quando arrola produtos como flocos, linguiça, leite etc. Esclarece que o produto GUARAMIX é que faz parte desta infração.

Rechaça a alegação defensiva. Afirma que o código NCM correto desse produto é 22.02.10.00 e para afastar em definitivo a pretensão do impugnante anexou às fls. 426/427 dos autos um Parecer referente a consulta formalizada por um contribuinte sobre o produto GUARAMIX.

Diz que, desse modo, o impugnante não logrou êxito em sua tentativa de desqualificar o lançamento.

Relativamente à infração 9, diz que, apesar de o impugnante centrar sua argumentação no produto guaramix, irá tirar algumas dúvidas feita na impugnação da infração 5, conforme abaixo:

- Flocos e Flocão – Registra que serão excluídos da planilha;
- Alho a granel – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado nas entradas no estabelecimento, fls. 428 a 430;
- Salmão eviscerado – Diz que também será excluído da planilha;
- Filé de Merluza – Diz que também será excluído da planilha;
- Leite em pó La Sereníssima – Diz que se trata de produto tributado normalmente sem redução da base de cálculo;
- Ling 500g vitarella – Diz que se trata de produto “duvidoso” será retirado planilha;
- Pizza Broto 300g – Diz que também será excluído da planilha;
- Lombo Canad – Diz que também será excluído da planilha;
- Mortadela Confia – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado em suas entradas, fls. 428 a 430.

Ressalta que a planilha referente a esta infração será refeita com a exclusão dos valores dos produtos os quais, segundo diz, se acha em dúvida quanto ao tratamento tributário e apresentará um novo Demonstrativo de Débito, conforme fls. 431 a 434.

No respeitante às infrações 10 e 11, consigna que, após a apresentação de algumas notas fiscais pelo impugnante, as quais comprovam que elas faziam parte de notas fiscais devolvidas ou não recebidas, e na incerteza do quanto será o valor da infração e quantas notas fiscais dos Demonstrativos Analíticos estão nesta mesma condição de devolução ou não recebidas, optou pela exclusão das duas infrações do Demonstrativo Geral, conforme fl. 435.

Quanto à infração 12, salienta que sua função é vinculada a lei e não lhe cabe fazer juízo se o

Estado teve ou não prejuízo. Consigna que lhe cabe aplicar a lei como disposto no RICMS.

Friza que conforme previsto no art. 451, invocado pelo impugnante, as notas fiscais serão emitidas com o destaque do imposto, se devido.

Afirma que, dessa forma, fica claro que o imposto é devido. Observa que para anular a operação anteriormente realizada, conforme diz o impugnante, o imposto recolhido poderá ser reavido mediante Estorno de Débito, como previsto no RICMS e praticado pelo impugnante.

No que concerne à infração 13, observa que o impugnante afirma não haver cometido a infração e como justificativa apresenta uma planilha com números que diz ser de uns processos administrativos referentes ao recolhimento a título de antecipação parcial realizado na barreira fiscal.

Salienta o autuante que a simples afirmativa ou demonstrativo desacompanhado de provas não confirmam o não cometimento da infração. Diz que teriam que ser juntadas provas materiais mediante cópias ou outros meios quaisquer, o que não foi apresentado. Registra que o lançamento foi realizado com base nas informações “ING Fiscal”, mais precisamente na informação da arrecadação do contribuinte por código, fl. 107 dos autos, na qual resta comprovado que o autuado recolheu a título Antecipação Parcial o valor de R\$ 4.338,34 e se creditou no LRAICMS a título de Antecipação Parcial do valor de R\$10.238,08, gerando um crédito a maia no valor de R\$ 5.899,74.

Afirma que, desse modo, a impugnação não deve prosperar.

Relativamente à infração 15, consigna que o impugnante alega que não procede a exigência por não ter havido prejuízo para o Estado. Reitera o autuante que a sua função é vinculada a lei e não lhe cabe fazer juízo se o Estado teve ou não prejuízo, mas sim aplicar a lei.

Diz que, dessa forma, que a impugnação não deve prosperar..

No tocante à infração 16, diz que a alegação defensiva atinente às perdas normais e quebra de peso fica prejudicada por não constar em Lei ou Regulamento que deva se considerar estas perdas normais e as quebras de peso para o Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias.

Salienta que o impugnante não juntou um item sequer para justificar sua citação, que esteja enquadrado nas inconsistências listadas. Assevera que não deve prosperar esta impugnação, haja vista que ao selecionar os itens para o Levantamento Quantitativo, foi tomado este cuidado para evitar essas irregularidades citadas, e consequentemente evitar distorções no resultado. Acrescenta que o resultado dessa análise é que, apesar de o autuado ter mais de 25.000 itens cadastrados, só foram selecionados, para o Levantamento Quantitativo, pouco mais de 600 itens. Esclarece que somente aqueles itens que lhe dessem segurança de não haver distorções quanto à descrição; quantidade. Informa também que a Portaria 445/98 fica a critério do Auditor Fiscal, após analisar os itens escriturados na sua EFD, aplica-la ou não. Diz que não é obrigatória sua aplicação, conforme alegado pelo impugnante.

Diz que após a sua análise dos itens selecionados, não havia necessidade da sua utilização, e tanto é assim que não foi apresentado pelo impugnante nenhum item para justificar sua pretensão.

Quanto à alegação defensiva atinente à exorbitância da multa imposto, diz que exerce sua função vinculada em lei e não podes emitir opinião sobre seu caráter confiscatório ou não.

No que tange à alegação defensiva atinente ao “in dúvida pro contribuinte”, diz que é lícito em caso de dúvida que seja aplicada a multa que venha ser mais benéfica ao Contribuinte, conforme previsto no art. 112 do CTN.

Ressalta que as infrações 4; 6; 7; 8 e 14 não foram impugnadas.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência parcial do Auto de Infração, com a

exclusão das infrações 10 e 11 e parcialmente da infração 9, conforme a nova planilha e novo demonstrativo que elaborou e mantidas as demais infrações.

O autuado cientificado da Informação Fiscal se manifestou (fls.440 a 457). Registra que dentro do prazo impugnatório, promoveu o recolhimento integral dos valores exigidos nas infrações 4, 6, 7, 8 e 14, razão pela qual pugna pela extinção dos mesmos, na forma do art. 156, I do CTN (doc. 02).

Quanto às nulidades arguidas, diz que o argumento fiscal de que “não encontra respaldo suas alegações para nulidade”, sem, contudo, tecer suas considerações do porque as razões postas na impugnação não merecerem a declaração de nulidade, confirma o cerceamento ao direito de defesa, haja vista que nem mesmo o autuante se eximiu de comprovar que cumpriu com o prazo determinado pela legislação para validade da Ordem de Serviço, bem como de que comprovou, com a apresentação de todos os documentos fiscais citados na planilha apresentada, as infrações que lhe foram imputadas.

Assevera que a simples alegação de que as nulidades suscitadas não têm respaldo não é suficiente para rechaçar os argumentos trazidos à discussão, contudo é suficiente para comprovar o cerceamento do direito de defesa.

Conclusivamente, diz que diante da confirmação do cerceamento do direito de defesa, impõe a nulidade da autuação.

No mérito, relativamente à infração 1, afirma que foi exatamente como disse o autuante que a empresa procedeu, conforme já comprovado nos autos (doc. 05 da Impugnação), ou seja, indicou a nota fiscal de entrada e o correspondente documento fiscal de saída (a título de anulação da operação e estorno do débito), nos termos da legislação vigente (art.451).

Conclusivamente, diz que diante da comprovação da devolução das mercadorias e da confirmação do autuante acerca do cumprimento da legislação, não há razão para manutenção da exigência fiscal, sob pena de colaborar para o enriquecimento sem causa do Estado, uma vez que exige imposto de operação cancelada.

No que concerne às infrações 2 e 3, consigna que o autuante aduz que a situação é mesma da infração 1, ou seja, que “nas vendas de mercadorias inclusas na Substituição Tributária, contribuinte emite a nota fiscal com o destaque do ICMS se devido, tanto do ICMS próprio quanto do ICMS ST, escritura na sua EFD e faz o recolhimento normalmente, e para anular o débito se credita através do Estorno de Débito no seu LRAICMS.”

Diz que a primeira questão a que se insurge é o fato de que restou comprovada a ocorrência de devoluções de mercadorias, que confirmam o direito ao estorno do débito. Afirma que o argumento trazido pelo autuante na Informação Fiscal confirma que as acusações descritas no Auto de Infração não se coadunam com sua explicação. Ou seja, as infrações apontam que a empresa se creditou a mais do ICMS nas vendas ou transferências para outras Unidades da Federação, nas operações de aquisições mais recente. Já na Informação Fiscal, o Autuante menciona que as infrações 2 e 3 se equipara a infração 1 (estorno de débito).

Diz que diante desse fato, denota-se a confusão apresentada pelo autuante, ou melhor, a confirmação de que as infrações não condizem com o levantamento fiscal. O que reforça, ainda mais quando confirmada pelo autuante, a insubstância do lançamento fiscal, veiculado por meio das infrações 2 e 3.

Consigna que em terceiro lugar, para não deixar de argumentar caso as infrações permaneçam, o que admite apenas para argumentar diante da confirmação do autuante, cabe esclarecer que o lançamento não procede, uma vez que o autuante confunde o significado de “*valor correspondente*” com o sentido de “*valor igual*”, pois o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe *corresponda*, com o ajuste dos impostos incidentes. Reitera o que dissera na defesa inicial.

Conclusivamente, afirma que as infrações devem ser julgadas improcedentes.

No que concerne à infração 5, observa que o autuante afirma que o Guaramix possui o código NCM 22.02.10.00 e que, por essa razão, as operações com o produto seriam tributadas.

Diz que o autuante deixou de considerar que, nos termos do Protocolo ICMS 11/91 equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados pela fiscalização está desonerada do imposto, pois recolhido sob o regime da substituição tributária. Reitera que o dissera na defesa inicial.

Conclusivamente, diz que o referido produto não tem a sua saída tributada.

No respeitante à infração 9, salienta que o autuante acatando os argumentos defensivos excluiu do lançamento os produtos Flocos e Flocão de milho, Salmão, Filé de Merluza e Lombo Seara, no entanto, sem tecer qualquer argumento consistente, manteve a autuação para os demais produtos lançados. Afirma que não procede a acusação fiscal. Reitera o que dissera na defesa inicial quanto aos produtos: GUARAMIX; ALHO GRANEL ATC KG e MORT FGO CONFIA KG.

.Quanto ao produto LEITE PO INTEG LA SERENISSIMA 200G;- afirma que não é preciso ir longe para perceber que o autuante desconhece a legislação estadual, uma vez que o RICMS/2012 prevê que a carga tributária é de 7% para as operações com leite em pó no período autuado. Neste sentido, reproduz o art. 268 do RICMS/BA/12 com todas as alterações ocorridas.

Sustenta que, desse modo, não há falta de recolhimento do ICMS por erro na aplicação da alíquota, como pretende fazer entender o autuante, o que, segundo diz, gera a improcedência da exigência fiscal. Diz que esse contexto, a saída não é tributada pelo ICMS.

Quanto às infrações 10 e 11, consigna que comprovou que os remetentes das mercadorias promoveram o cancelamento das notas fiscais indicadas na autuação, tendo o autuante retirado as acusações.

Conclusivamente, diz que as infrações são improcedentes.

No que diz respeito à infração 12, observa que o autuante mantém a exigência fiscal com o simples argumento de que não lhe cabe “fazer juízo se o Estado teve ou não prejuízo”, com o fato de que a empresa comprovou que as notas fiscais mencionadas na fiscalização foram emitidas para devolução da mercadoria. Afirma, ainda, que se a nota fiscal foi emitida com o destaque do imposto, este é devido, e mais se houve a anulação da operação, caberia ao contribuinte o estorno do débito.

Salienta que se a fiscalização tem por objetivo a verificação de prejuízo para o Estado com o não recolhimento do ICMS, como poderia o autuante não fazer juízo de valor quando o contribuinte comprova que não houve falta de recolhimento do imposto em virtude da devolução, mesmo que as mesmas não tenham sido registradas. Diz que ao se eximir de observar que não houve qualquer prejuízo fiscal para o Estado, cobra-lhe imposto por operação que fora anulada.

Ou seja, mesmo que se admita que não houve o registro das notas fiscais de saída, as mesmas foram emitidas em caráter de devolução de mercadoria (doc. 07 da Impugnação), nos termos do art. 451, do RICMS/2012, isto é, com a finalidade de anular a operação realizada anteriormente, não havendo que se falar, portanto, em ausência de recolhimento de imposto.

Ressalta que como poderia o autuante desconsiderar a documentação apresentada, quando o próprio confirma que a operação não geraria imposto a recolher, uma vez que ao descrever a infração informa que as operações foram realizadas com produtos não tributados.

Conclusivamente, diz que, desse modo, ao utilizar dois pesos e duas medidas para tentar manter a acusação fiscal, sobretudo quando comprovou que não houve qualquer prejuízo para o Estado a título de recolhimento do imposto, fica evidente a improcedência da exigência fiscal.

No tocante à infração 13, afirma que conforme demonstrado na peça impugnatória não utilizou crédito fiscal a mais do ICMS, haja vista que o valor exigido corresponde ao pagamento do ICMS realizado na barreira fiscal, referente aos Processos Administrativos nº<sup>os</sup> 218905.0567/13-5 e

217364.1115/13-2 gerados pela Fiscalização estadual. Neste sentido, apresenta a tabela abaixo:

NOTIFICAÇÃO	VALOR PRINCIPAL
218905.0567/13-5	R\$ 294,36
217364.1115/13-2	R\$ 5.605,38
	<b>R\$ 5.899,74</b>

Ressalta que tal fato poderia facilmente ser constatado pelo autuante mediante o sistema da SEFAZ, conforme tela que apresenta.

Salienta que ao deixar de considerar os valores do ICMS recolhido a título de antecipação parcial, conforme demonstrado, o autuante mantém a presunção de utilização de crédito a mais, sem qualquer respaldo legal e sem comprovação do alegado.

Conclusivamente, diz que não houve utilização a mais de crédito fiscal, não havendo como se manter a acusação fiscal.

Quanto à infração 15, afirma que não houve prejuízo para o Estado, uma vez que as notas fiscais listadas pela Fiscalização foram emitidas em caráter de devolução de compra, nos termos do art. 451, do RICMS/2012, anulando-se a operação realizada anteriormente, não havendo, portanto, que se falar em ausência de recolhimento de ICMS substituição tributária.

Conclusivamente, diz que não procede à exigência fiscal.

Relativamente à infração 16, diz que o argumento do autuante atinente às perdas e quebras de peso normais não procede, uma vez que considerar a baixa de estoque em virtude das perdas e quebras de peso é uma questão contábil, tanto que a legislação estadual prevê, tão somente, em caso de perdas anormais o estorno do crédito, mantendo o crédito para as perdas normais e quebra de peso decorrente da atividade do contribuinte (art. 100, V do RICMS/97 e art. 312, IV do RICMS/2012).

Afirma que, dessa forma, não é preciso previsão legal para que as perdas e quebras sejam consideradas no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias. Acrescenta que tanto é verdade que, desconsiderando-as, vem a tributar situação que não houve operação de circulação jurídica de mercadoria. Ou seja, 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.

Assevera que não se pode confundir saídas de mercadorias sem tributação com perdas, ainda que anormais. Diz que se a perda for anormal deve ser exigido o estorno do crédito fiscal, jamais exigir o pagamento do ICMS (art. 100, V do RICMS/97 e art. 312, IV do RICMS/2012).

Conclusivamente, diz que por essa razão não assiste razão ao Fisco em exigir imposto, ou, ainda, o estorno do crédito.

Quanto ao argumento atinente à Portaria nº 445/98, afirma que mais uma vez o agir fiscal vai de encontro ao que determina a legislação para o caso de levantamento quantitativo de estoque. Ou seja, as determinações contidas na Portaria nº 445/98 são regras que devem ser, obrigatoriamente, observadas pelo Auditor Fiscal, tanto que especifica os cuidados que o Agente Fiscal deve ter para elaborar um levantamento quantitativo de estoque.

Frisa que nesse contexto, o Secretário da Fazenda veio determinar 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. Reproduz o art. 3º da referida Portaria.

Observa que a 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”.

Sustenta que, assim sendo, o agrupamento não fica a critério do Auditor Fiscal para utilizá-lo ou não, ele deve sim utilizá-lo, ainda mais quando a empresa possui uma infinidade de produtos

sendo comercializados.

Assevera que ao ignorar as normas fixadas na Portaria nº 445/98 o autuante confirma que 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. Conclusivamente, diz que a infração é improcedente.

Finaliza a Manifestação reiterando os termos da Defesa inicial, notadamente o pedido de improcedência da autuação.

Consta à fl. 421 dos autos despacho indicando Auditor Fiscal estranho ao feito, em face de gozo de Licença Prêmio do autuante.

Às fls. 473 a 475 foi acostada Informação Fiscal prestada pelo autuante, datada de 06/04/2017, contendo os mesmos termos da primeira Informação Fiscal.

O autuado se Manifestou às fls. 479 a 497, reiterando em todos os seus termos a Defesa inicial e Manifestação apresentada.

O PAF foi encaminhado para Auditor Fiscal estranho ao feito prestar Informação Fiscal, conforme despacho de fl.500.

O Auditor Fiscal estranho ao feito designado se pronunciou (fls.511 a 516). Mantém, praticamente, em todos os seus termos a Informação Fiscal prestada pelo autuante, inclusive reproduzindo excertos do texto produzido pelo autuante.

O extrato do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, referente ao pagamento do débito reconhecido pelo autuado, encontra-se acostados às fls. 518 a 544.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de dezenas de infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, entre as quais este reconheceu totalmente as infrações 4, 6, 7, 8 e 14, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido, conforme comprovante acostado aos autos. Impugnou na integralidade as infrações 1, 2, 3, 5, 9, 10, 11, 12, 13, 15 e 16.

No que tange às infrações 4, 6, 7, 8 e 14, por certo que o reconhecimento por parte do autuado do cometimento das condutas infracionais que lhe foram imputadas confirma o acerto da autuação, sendo subsistentes estes itens da autuação, cabendo, no caso, a homologação do pagamento e, por consequência, a extinção do crédito tributário.

Quanto à parte da autuação impugnada, cabe inicialmente apreciar as preliminares de nulidade arguidas pelo impugnante.

Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal. Alega que o autuante não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, pois, conforme consta no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 507378/16, que não fora apresentada pelo autuante quando da ciência do lançamento de ofício, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Assevera que diante desse contexto as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º, do RPAF.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Isto porque, inexiste previsão legal para que a Ordem de Serviço seja exibida ao Contribuinte pela Fiscalização. A Ordem de Serviço se trata de um instrumento de controle interno da Administração Fazendária.

Apesar de ser indubitável o legítimo interesse do Contribuinte em saber se o preposto fiscal foi designado regularmente para a atividade fiscal a ser desenvolvida, bem como em saber se é observado o prazo previsto no § 1º do art. 28 do RPAF para conclusão dos trabalhos e, quando for

o caso, se houve prorrogação, certamente que o controle desse aspecto pode ser exercido pelo sujeito passivo sem a necessidade ou indispensabilidade de acesso à Ordem de Serviço, haja vista que o prazo de 90 dias para a conclusão da fiscalização começa a ser contado na data indicada no Termo de Início de Fiscalização ou do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e não da data indicada na Ordem de Serviço.

Observe-se que esse prazo de 90 dias pode ser prorrogado por iguais períodos, mediante comunicação escrita da autoridade competente. Esgotado o prazo sem que haja prorrogação e sem autuação, o contribuinte não se considera mais sob ação fiscalizatória, podendo exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso, consoante estabelece o art. 28, § 1º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, abaixo reproduzido:

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

[...]

*§ 1º O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.*

Significa dizer que, caso ultrapassado o prazo de noventa dias para conclusão da fiscalização sem que haja a devida prorrogação, o contribuinte pode apresentar denúncia espontânea da infração, afastando, desse modo, a imposição de multa.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida por incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal, em razão da não apresentação da Ordem de Serviço quando da ciência do lançamento de ofício.

Vale ressaltar que, independentemente do não acolhimento da nulidade arguida, no presente caso, não ocorreu a aludida extração do prazo de fiscalização. Verifica-se claramente que o prazo de 90 dias sequer foi extrapolado - mesmo se considerada a data da Ordem de Serviço.

Argui também o impugnante a nulidade por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

Quanto a essa arguição acolho a pretensão defensiva no tocante às infrações 2 e 3.

As referidas infrações apresentam as seguintes descrições no Auto de Infração:

*Infração 2 - Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais, de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária. Consta adicionalmente na descrição da conduta infracional imputada ao autuado que: O contribuinte se creditou a maior do ICMS próprio de mercadorias inclusas na Subst Tributária nas vendas ou transferências para outras unidades da federação. Conforme Planilhas 02 e 03, fls.52 a 55;*

*Infração 3- Utilizou crédito fiscal do ICMS maior que o retido ou antecipado nas operações de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais de mercadorias tributadas anteriormente por substituição tributária. Consta adicionalmente na descrição da infração que: O contribuinte utilizou créditos fiscais ST indevidamente a maior de mercadorias inclusas na substituição tributária nas saídas para outra unidade da federação através de vendas ou transferências. Conforme Planilhas 02 e 03 fls. 52 a 55;*

Verifica-se que na Defesa apresentada o impugnante conduz a sua argumentação sempre no sentido de que, o autuante confunde o significado de “valor correspondente” com o sentido de “valor igual”, pois o valor da mercadoria transferida não é necessariamente igual ao da aquisição, mas aquele que lhe corresponda, com o ajuste dos impostos incidentes.

Argumenta que, caso os dados lançados pelo autuante estivessem em harmonia com os

documentos fiscais autuados, para fins de aplicar um preço unitário de saída “correspondente” ao da entrada, ainda assim a autuação seria indevida, pois se estaria diante da ordem trazida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduz.

Observa que exsurge do dispositivo transscrito que a base de cálculo do ICMS nas transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Diz que, assim sendo, o sentido aplicável aos valores *correspondentes*, nos estritos termos da lei, aponta para valores adequados, simétricos, que devem estar em correlação ou equivalência, mas não necessariamente iguais, idênticos, caso em que teriam o mesmo montante, dimensão e/ou identidade.

Alega que se no Auto de Infração em lide o Fisco acusasse a empresa de efetuar transferências de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa, supondo a utilização de base de cálculo inferior à determinada pela legislação, entendendo não ser “*correspondente*”, apenas por visualizar o valor da saída menor que o da entrada mais recente, não teria observado que o valor *correspondente* à entrada mais recente, não é, necessariamente, o exato preço da mercadoria adquirida.

Conclusivamente, o impugnante sustenta que considerou corretamente a base de cálculo dos produtos transferidos, consoante art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, sendo as infrações improcedentes.

Ora, ambas as infrações falam em *operação de aquisição mais recente* o que levou o impugnante a conduzir a sua argumentação defensiva sempre neste sentido. Apenas na Informação Fiscal é que o autuante esclareceu que, nestas infrações a sistemática é a mesma da infração 1. Ou seja, nas vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte emite a nota fiscal com o destaque do ICMS se devido, tanto do ICMS próprio quanto do ICMS ST, escritura na sua EFD e faz o recolhimento normalmente, e para anular o débito se credita através do Estorno de Débito no seu LRAICMS, conforme fez autuado. *Porém, em alguns meses, esse débito estornado foi maior que o declarado na sua EFD, conforme planilha de fls. 52 a 54 dos autos.*

Constata-se, desse modo, que no caso destas infrações não há como dar prosseguimento a lide, haja vista que as descrições dos fatos e a capitulação legal não são condizentes com os fatos reais nem com o direito aplicável. As imputações dizem respeito à *utilização de crédito fiscal do ICMS maior que o incidente na operação de aquisição mais recente, em razão de saídas interestaduais*, ao passo que as matérias fáticas dizem respeito a *estorno de débito realizado a mais que o declarado na EFD*, conforme esclarecido pelo próprio autuante na Informação Fiscal.

Neste sentido, cabe mencionar a exigência fiscal atinente à infração 3, cuja Planilha de fl. 54 aponta como valor do crédito utilizado a mais R\$27,63 - mesmo valor indicado no Auto de Infração – sendo este valor decorrente da diferença entre o valor do ICMS constante na coluna “Vlicms” de R\$1.341,06 e o valor utilizado pelo autuado de R\$1.368,69, constante na coluna “Valores Utiliz a Crédito”.

Além disso, inexiste na Planilha elaborada pela Fiscalização qualquer indicação ou identificação que permita constatar que a exigência fiscal diz respeito à *aquisição mais recente*, exceto na própria acusação fiscal de ambas as infrações.

Diante do exposto, por implicar mudança do fulcro das imputações, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infrações 2 e 3 nulas.

Acolho também a nulidade arguida no que tange às infrações 10 e 11.

Nestes itens da autuação não há também como dar prosseguimento a lide. As próprias palavras proferidas pelo autuante na Informação Fiscal não permitem qualquer dúvida sobre a insegurança, incerteza e iliquidez dos lançamentos.

Verifica-se que o próprio autuante na Informação Fiscal consignou que, após a apresentação de algumas notas fiscais pelo impugnante, as quais comprovam que elas faziam parte de notas fiscais devolvidas ou não recebidas, *e na incerteza do quanto será o valor da infração e quantas notas fiscais dos Demonstrativos Analíticos estão nesta mesma condição de devolução ou não recebidas, optou pela exclusão das duas infrações do Demonstrativo Geral, conforme fl. 435.*

É cediço que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Dessa forma, por ser um ato vinculado não pode o preposto fiscal simplesmente *optar pela exclusão das duas infrações*, ou seja, optar pela improcedência da autuação com a “exclusão” pretendida.

Na realidade, o que se verifica é que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi conduzido de forma precária, haja vista que ao reconhecer a existência de incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, o preposto fiscal admite que o trabalho fiscalizatório não fora realizado com a profundidade exigida, inclusive com o confronto entre as notas fiscais arroladas na autuação e suas respectivas situações junto ao Contribuinte.

Diante disso, considerando que o próprio preposto fiscal admite incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, é induvidoso que os lançamentos não podem prosperar na forma como efetuados, sendo, dessa forma, nulos, por falta de certeza e liquidez. Infrações 10 e 11 nulas.

Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99, no respeitante às infrações 2, 3, 10 e 11, observado o prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

No que concerne às demais infrações impugnadas não acolho a nulidade arguida, haja vista que não houve qualquer violação aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, aduzidos pelo impugnante.

A descrição das infrações se apresenta clara, sendo possível identificar cada conduta infracional imputada ao autuado com a indicação do sujeito passivo, base de cálculo, alíquota aplicada, valor do imposto exigido e multa aplicada. Além disso, em todas as infrações descritas consta a identificação da Planilha correspondente, inclusive com a indicação das folhas nos autos.

A alegação defensiva de que o autuante deveria entregar os documentos fiscais mencionados em seu demonstrativo, no mínimo, não se apresenta razoável. Isto porque o levantamento foi realizado fundamentado nos elementos constantes da própria escrituração e documentação fiscal do autuado, portanto, que se encontra em sua posse. Inexiste qualquer sentido lógico, prático, plausível, para se exigir que a Fiscalização apresente cópias dos documentos já existentes na empresa.

Desse modo, não acolho a nulidade arguida por cerceamento do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, haja vista que inexistiu qualquer ofensa ao direito de ampla defesa e do contraditório do Contribuinte que, inclusive, exerceu plenamente este direito ao reconhecer o cometimento das infrações 4, 6, 7, 8 e 14, e impugnar na integralidade as demais infrações.

No mérito, relativamente à infração 1, verifica-se que o levantamento levado a efeito pelo autuante - conforme Planilha de fl. 50 - se fundamentou em lançamentos efetuados pelo próprio autuado a título de estorno de débito. Ou seja, são valores referentes ao estorno de débito constantes nos registros fiscais do autuado cuja legitimidade fora intimado a comprovar ainda no transcurso da ação fiscalizatória – conforme intimação de fl. 21 -, porém, não apresentou os elementos necessários à comprovação, o que resultou na autuação.

Ocorre que na Defesa apresentada o impugnante colacionou relatório, acostados às fls. 280 a 284 dos autos, referente ao período objeto da autuação, no qual constam os números das notas fiscais de entradas e saídas; as datas de ocorrências; colunas com a indicação dos valores da base de cálculo; valor do ICMS e valor do ICMS ST, contudo, não estabelece ou identifica a vinculação

desses documentos fiscais e respectivos valores com os valores do estorno de débito lançado em cada mês objeto da autuação.

Neste sentido, coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante na Informação Fiscal de que, a análise da planilha do autuado permite constatar que esta não serve para justificar o ICMS utilizado a título de “Estorno de Débito”.

Vale consignar que não está em discussão o direito do sujeito passivo em efetuar o estorno de débito decorrente de devolução, mas sim a legitimidade dos valores lançados, cuja vinculação com os elementos trazidos pelo autuado na peça defensiva não restou comprovada.

Diante disso, este item da autuação é procedente.

Quanto à infração 5 - *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas* - consta que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas (Guaramix) legalmente escrituradas, sem tributação.

De início, cabe observar que produto Guaramix não foi arrolado neste item da autuação. Ou seja, apesar de haver indicação expressa do referido produto, constata-se que, na realidade, os produtos relacionados são outros, conforme será visto.

O impugnante alega que entre os produtos listados pela Fiscalização há aqueles não inseridos no rol de mercadorias isentas/não tributadas, tais como:

- GUARAMIX – Diz que nos termos do Protocolo ICMS 11/91 equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados pela Fiscalização estão desoneradas do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária. Reproduz a Cláusula primeira, § 2º, do referido Protocolo.

Assevera que esse é o caso do produto mencionado na infração. Diz que tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária;

- FLOCAO 500G DULAR, FLOCOS 500G DULAR, FLOCAO 20X500G DONA CLARA, FLOCAO 500G DONA CLARA, FLOCAO 500G VITAMILHO, FLOCAO DE ARROZ 500G CORINGA, FLOCAO DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO VITAMILHO 30X500G, FLOCOS DE MILHO 500G CORINGA, FLOCAO 500G VITAMILHO (Div. descr.), SUPER FLOCAO 500G CORINGA, SUPER FLOCAO 20X500G CORINGA, FLOCOS MILHO CORINGA 30X500G, FLOCAO MILHO 20X500G MARATA, FLOCAO 30X500G VITAMILHO, FLOCAO VITAMILHO 500g (Div. descr.), FLOCAO DONA CLARA 20X500G, FLOCOS DE MILHO 30X500G CORINGA, SUPER FLOCAO CORINGA 20X500G, FLOCAO DE MILHO CORINGA 500G, FLOCOS 30X500G DULAR, FLOCOS 500G VITAMILHO, FLOCAO DE MILHO 20X 500G MARATA, FLOCAO MIL CONFIARE 500G e FLOCAO MILHO 500G MARATA:

Salienta que entende o autuante que os mencionados produtos são tributados a 7%, o que gerou diferença de imposto a ser recolhido.

Afirma que o flocão, os flocos e o fubá de milho nada mais são do que própria farinha de milho na forma flocada, portanto, não lhe retirando a qualidade e identidade de farinha de milho, conforme já foi definido pela Secretaria da Fazenda mediante o Parecer nº 10240/2010, cuja ementa reproduz.

Assevera que sendo farinha de milho, não há possibilidade de se conferir outra interpretação ao art. 265, II, “d” do RICMS/2012, para tributar a saída dos referidos produtos, uma vez que são isentos. Diz que estando o produto isento de tributação, não há como prosperar a acusação fiscal;

- ALHO GRANEL ATC KG:- Sustenta que o referido produto está isento, nos termos do art. 265, I, “a”, do RICMS/2012 e Convênio ICMS 44/75.

Consigna que a intenção do legislador estadual foi conceder isenção do ICMS desde que os produtos não sejam destinados para industrialização. Ou seja, são isentos os produtos em estado natural, como é caso dos autos;

- SALMAO EVISCERADO CONG KG COSTA SUL, SALMAO FILE CONG COSTA SUL KG, SALMAO

EVISC KG COSTA SUL, SALMAO FILE CONG KG COSTA SUL, FILE MERL ALAS CONG NAC 1KG (Div. descr.), FILE MERL ALAS CONG NAC 1KG, SALMAO EM POSTAS KG VITA LMAR, FILE MERL ALAS CONG 1KG (Div. descr.) e FILE MERL ALAS CONG 1KG.

Afirma que não procede a acusação fiscal, haja vista que, segundo o RICMS/2012, as operações com pescado são isentas do imposto;

- LEITE PO INTEG LA SERENISSIMA 200G – Diz que segundo a acusação fiscal 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 diversa a que deveria ser (17%), contudo, a exigência fiscal vai de encontro ao consignado no art. 268 do RICMS/BA/12, o qual prevê uma carga tributária de 7% para as operações com leite em pó, no período autuado;

- LING 500G VITARELLA e PIZZA BROTO MAS LEVE NAC 300G:- Afirma que referidos produtos estão sujeitos a substituição tributária com desoneração da saída subsequente, uma vez que sendo macarrão e massa pronta para preparação de pizza, são derivados de farinha de trigo, nos termos do item 33.1 do Anexo I do RICMS/2012;

- LOMB CANAD SEARA KG DEFU KG e MORT FGO CONFIA KG KG – Assevera que estes produtos também estão sujeitos a substituição tributária, pois enquadrados no item 34 do Anexo I do RICMS/2012.

O autuante na Informação Fiscal reportou-se sobre a alegação defensiva atinente aos seguintes produtos:

- FLOCOS E FLOCÃO – Registra que excluiu da planilha;
- SALMÃO EVISCERADO – Diz que também excluiu da planilha;
- FILÉ DE MERLUZA – Diz que também excluiu da planilha;
- LEITE EM PÓ LA SERENÍSSIMA – Diz que se trata de produto tributado normalmente sem redução da base de cálculo;
- LING 500 G VITARELLA – Diz que se trata de produto “duvidoso” excluiu da planilha;
- PIZZA BROTO – Diz que também excluiu da planilha;
- LOMBO CANADENSE – Diz que também excluiu da planilha.
- MORTADELA CONFIA – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado pelo autuado nas entradas;
- ALHO A GRANEL – Diz que se trata de produto tributado, conforme tratamento dado nas entradas no estabelecimento.

Passo a examinar.

- FLOCOS E FLOCÃO – A autuação deve ser mantida. Trata-se de produtos tributados normalmente. Inexiste no RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, qualquer desoneração do imposto nas saídas realizadas pelo autuado;

- SALMÃO EVISCERADO – Assiste razão ao impugnante. Não se trata de produto tributado normalmente, mas sim amparado por isenção prevista no RICMS/BA/12. Correta a exclusão procedida pelo autuante;

- FILÉ DE MERLUZA – Do mesmo modo assiste razão ao impugnante. Não se trata de produto tributado normalmente, mas sim amparado por isenção prevista no RICMS/BA/12.. Correta a exclusão procedida pelo autuante;

- LEITE EM PÓ LA SERENÍSSIMA – O leite em pó teve, a partir de janeiro de 2014, a aplicação da redução de base de cálculo prevista no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12, restringida aos fabricados neste Estado. No período objeto da autuação cabia a redução de base de cálculo nas saídas de leite em pó, independentemente do Estado de origem;

- LING 500 G VITARELLA – Correta a exclusão procedida pelo autuante;
- PIZZA BROTO – A autuação deve ser mantida. A massa para não está elencada no item 33. 1 do Anexo I do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12;
- LOMBO CANADENSE E - MORTADELA CONFIA – Cabe à manutenção da exigência. O regime de substituição tributária é aplicável aos produtos em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, não sendo aplicável aos produtos embutidos e às preparações e conservas de carne suína. Referidos produtos são tributados normalmente.
- ALHO A GRANEL – Assiste razão ao autuado. Cabe a exclusão da exigência fiscal. Trata-se de produto que goza de isenção na operação de saídas.

Diante do exposto, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$27.691,40, conforme demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 5		
OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO
jan/13	1.931,02	1.867,93
fev/13	2.228,54	2.118,38
mar/13	4.026,74	3.828,18
abr/13	3.604,36	3.439,06
mai/13	2.967,65	2.532,86
jun/13	4.658,65	2.182,03
jul/13	7.564,68	2.279,96
set/13	5.937,69	2.794,18
out/13	7.439,97	2.580,49
nov/13	3.969,61	1.589,14
dez/13	3.239,99	2.479,21
<b>Total</b>	<b>47.568,90</b>	<b>27.691,40</b>

Relativamente à infração 9, a acusação fiscal é de que o autuado deu saídas de mercadorias tributadas sem tributação, sendo que, neste caso, efetivamente, a exigência fiscal diz respeito exclusivamente ao produto Guaramix, conforme inclusive descrito no Auto de Infração e consta da Planilha de fls. 82/83.

O impugnante alega que o referido produto, nos termos do Protocolo ICMS 11/91, equipara-se a refrigerante os isotônicos e energéticos, o que significa dizer que a saída dos produtos listados pela fiscalização está desonerada do imposto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária. Diz que tanto é verdade que a legislação estadual a inseriu no item 6 do Anexo I do RICMS/2012, por meio do qual desonera a saída do produto, posto que recolhido sob o regime da substituição tributária.

A questão envolvendo a tributação do produto Guaramix tem sido recorrente no âmbito deste CONSEF, sendo pacífica a sua jurisprudência no sentido de que referido produto não está enquadrado no regime de substituição tributária.

Neste sentido, cabe mencionar, entre muitas outras, as decisões já proferidas pela Segunda Instância deste CONSEF, no caso os Acórdãos CJF Nº. 0233-12/11, 0124/12/11, 0178-12/15.

No âmbito desta Junta de Julgamento Fiscal o Acórdão JJF Nº. 0197-01/11, também, apontou no mesmo sentido de não estar o produto Guaramix enquadrado no regime de substituição tributária, portanto, sendo as operações de saídas realizadas com referido produto tributadas normalmente.

Observo que o entendimento do CONSEF é o mesmo manifestado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, por meio da Gerência de Consulta e Orientação Tributária, conforme o Parecer nº 23521/2012, acostado às fls.426/427.

Diante disso, a infração é subsistente.

No tocante às infrações 10 e 11, em face de terem sido impugnadas conjuntamente também passo

a analisar da mesma forma.

Nestes itens da autuação não há como dar prosseguimento a lide. As próprias palavras proferidas pelo autuante na Informação Fiscal não permitem qualquer dúvida sobre a insegurança, incerteza e liquidez dos lançamentos.

Verifica-se que o próprio autuante na Informação Fiscal consignou que, após a apresentação de algumas notas fiscais pelo impugnante, as quais comprovam que elas faziam parte de notas fiscais devolvidas ou não recebidas, *e na incerteza do quanto será o valor da infração e quantas notas fiscais dos Demonstrativos Analíticos estão nesta mesma condição de devolução ou não recebidas, optou pela exclusão das duas infrações do Demonstrativo Geral, conforme fl. 435.*

É cediço que o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Dessa forma, por ser um ato vinculado não pode o preposto fiscal simplesmente *optar pela exclusão das duas infrações*, portanto, optar pela improcedência da autuação, conforme a exclusão pretendida.

Na realidade, o que se verifica é que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização foi conduzido de forma precária, haja vista que ao reconhecer a existência de incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, o preposto fiscal admite que o trabalho fiscalizatório não foi realizado com a profundidade exigida, inclusive com o confronto entre as notas fiscais arroladas na autuação e suas respectivas situações junto ao Contribuinte.

Diante disso, considerando que o próprio preposto fiscal admite incerteza quanto ao valor do crédito tributário exigido, é induvidoso que os lançamentos não podem prosperar na forma como efetuados, sendo, dessa forma, nulos, por falta de certeza e liquidez.

Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.

No respeitante à infração 12, assiste razão ao autuante. Verifica-se que nas notas fiscais arroladas na autuação, conforme planilha de fls. 98/99, o autuado destacou o imposto, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores.

A alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada. É certo que no caso de devolução de mercadorias recebidas com tributação, a devolução deve ocorrer da mesma forma, ou seja, também tributada com aplicação da mesma base de cálculo e da mesma alíquota, mesmo que se trate de devolução parcial e/ou total, conforme estabelece o art. 451 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12.

Quando digo que o autuado não comprovou a alegação de se tratar de devolução é porque a análise das notas fiscais emitidas pela empresa, colacionadas na Defesa apresentada (doc. 07 – fls. 349 a 387), não têm qualquer valor probante, haja vista que os dados constantes nos referidos documentos são completamente díspares dos dados referentes às mesmas notas fiscais constantes da Planilha elaborada pelo autuante de fls. 98/99.

Vale mencionar a título de exemplo a Nota Fiscal nº. 7463, cuja cópia foi colacionada pelo autuado e se encontra à fl. 387. Na referida cópia o valor do ICMS destacado é de R\$14,52 enquanto na Planilha de fls. 98/99 o valor do ICMS é de R\$15.812,28. Observo que existem também divergências significativas na data de emissão/saída do referido documento fiscal colacionado pelo autuado que consta como 21/01/2013, enquanto na Planilha de fls. 98/99 esta nota fiscal consta como data de saída 12/12/2013.

Na realidade, após analisar cada nota fiscal colacionado pelo autuado, constatei que referidos documentos fiscais contêm dados incompreensíveis para que possam ser considerados. O que se verifica é que todas as notas fiscais têm a mesma base de cálculo e o mesmo valor do ICMS, ou seja, base de cálculo no valor de R\$53,76 e ICMS no valor de R\$14,52. Da mesma forma, todas as notas fiscais têm a mesma data de emissão/saída, isto é, 21/01/2013.

Acredito até que por essa razão o autuante na Informação Fiscal aduziu que o autuado somente trouxe elementos atinentes ao mês de janeiro de 2013. Vale assinalar que o levantamento abrange notas fiscais emitidas no período de janeiro a dezembro de 2013.

Diante disso, esta infração é procedente.

Quanto à infração 13, o autuado comprovou o alegado, isto é, que a glosa do crédito fiscal é indevida, haja vista que houvera efetuado o pagamento do ICMS antecipação parcial e, desse modo, o creditamento que realizou é legítimo.

Assiste razão ao impugnante quando sustenta que não utilizou crédito fiscal a mais do ICMS, pois o valor exigido corresponde ao pagamento do ICMS realizado no posto fiscal, referente aos Processos Administrativos nºs 218905.0567/13-5 e 217364.1115/13-2, no valor de R\$294,36 e R\$5.605,38, no total de R\$5.899,74, respectivamente, mesmo valor exigido neste item da autuação.

Observo que o registro feito pelo impugnante de que tal fato pode ser facilmente constatado mediante o sistema da SEFAZ, de fato, procede. Os referidos valores constam no sistema da SEFAZ/BA.

Diante disso, este item da autuação é improcedente.

No que tange à infração 15 - *Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado* - consta que contribuinte deixou de escriturar e recolher o ICMS retido em suas notas fiscais de devolução de mercadorias enquadradas na substituição tributária. Conforme Resumo e Demonstrativo, fls. 115 a 123.

Neste item da autuação também assiste razão ao autuante. Verifica-se que nas notas fiscais arroladas na autuação, conforme planilha de fls. 115 a 123, o autuado destacou o ICMS ST, porém, na sua EFD não escriturou os referidos valores.

A alegação defensiva de se tratar de devolução não restou comprovada. Quando digo que o autuado não comprovou a alegação de se tratar de devolução é porque a análise das notas fiscais emitidas pela empresa, colacionadas na Defesa apresentada (doc. 07 – fls. 349 a 387), não têm qualquer valor probante, haja vista que os dados constantes nos referidos documentos são completamente díspares dos dados referentes às mesmas notas fiscais constantes da Planilha elaborada pelo autuante de fls. 115 a 123.

O mesmo exemplo dado na infração 12 pode ser utilizado nesta infração 15. Ou seja, a Nota Fiscal nº 7463, cuja cópia foi colacionada pelo autuado e se encontra à fl. 387, tem o valor do ICMS Substituição Tributária de R\$3,57 enquanto na Planilha de fls. 115 a 123 o valor do ICMS ST é de R\$2.007,72.

Na realidade, o que se verifica é que todas as notas fiscais têm a mesma base de cálculo e o mesmo valor do ICMS-ST, ou seja, base de cálculo no valor de R\$67,00 e ICMS ST no valor de R\$3,57.

Diante disso, esta infração é procedente.

Entretanto, cabe observar que analisando as notas fiscais emitidas pelo autuado arroladas na autuação, constatei que, apesar de haver a indicação do CFOP 5411- *Devolução de compras para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária* - o autuado não cumpriu corretamente as determinações do RICMS/BA/12, no que tange à emissão da nota fiscal, haja vista que, além do ICMS referente a operação própria (normal) também destacou nas citadas notas fiscais o ICMS-ST, quando deveria ter observado as disposições do art. 299 acima citado.

O registro acima se fez necessário para que a autoridade competente verifique a possibilidade de o destinatário ter utilizado como crédito fiscal o ICMS ST destacado indevidamente pelo autuado nas notas fiscais de devolução, considerando que o ICMS anteriormente retido, deve ser objeto de

ressarcimento e não compensação com o ICMS ST indevidamente destacado no documento fiscal.

No que tange à infração 16, verifico que foi baseada em valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias no exercício fechado de 2013, sendo que diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais.

O impugnante alega que no levantamento fiscal não foi levado em conta o índice de perdas normais na comercialização, armazenagem, expedição e distribuição das mercadorias, bem como o índice relativo às devoluções de mercadorias em função do prazo de validade vencido, deterioração, quebras de estoque, etc.

Por certo que existem critérios para a depuração das perdas normais. Com base nos índices relativos a cada ramo de atividade, a própria empresa deve tomar a iniciativa e emitir Nota Fiscal para dar baixa no estoque utilizando o CFOP 5.927 (lançamento a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração). Essa Nota Fiscal não contém destaque de ICMS, pois perdas, furtos e roubos não são operações mercantis, e, portanto em tais situações não há fatos geradores de ICMS. No caso de perdas normais, não é exigível sequer o estorno do crédito que foi utilizado por ocasião da entrada das mercadorias. O estorno é previsto apenas em se tratando de perdas anormais.

No caso de a própria empresa não tomar a iniciativa, vindo a ser lavrado Auto de Infração, como neste caso, caberia ao autuado apontar qual seria o índice de perda, e não simplesmente alegar que a fiscalização não levou em conta o “índice de perdas normais”, sem dizer qual.

O impugnante alega, também, que no levantamento fiscal foram desprezadas as determinações fixadas na Portaria nº 445/98, segundo a qual nos levantamentos de estoque, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias, a fiscalização deve fazer o agrupamento dos itens, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Neste sentido, transcreve o art. 3º da Portaria. Diz que o fiscal procedeu a um levantamento de estoque parcial, no qual foram considerados exclusivamente os itens que eram convenientes à conclusão pretendida, onde aponta omissões de saídas e de entradas. Sustenta que, conforme determina a referida portaria, o autuante deveria ter considerado todos os códigos, bem como agrupado os itens de espécies de mercadorias afins. Considera necessário que seja refeito todo o levantamento analítico do estoque, levando em conta a reunião de todos os códigos utilizados para a mesma mercadoria, em razão da dificuldade face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas envolvidas. Requer a realização de perícia.

Certamente que não há como prosperar um pedido de perícia formulado de forma tão vaga. Para fundamentar o pedido de diligência ou perícia, não basta citar a legislação, é preciso apontar uma situação concreta, real, que se ajuste à previsão legal.

É certo que o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 prevê que, “*III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins*”.

Significa dizer que, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, a Portaria recomenda que se proceda ao levantamento quantitativo por “gênero”.

Porém não basta alegar, é preciso pelo menos indicar evidência de erros. Para sanar eventuais erros, seria o caso de se determinar a realização de diligência para depuração do levantamento quantitativo. Entretanto, no presente caso, o impugnante apenas alegou vagamente que haveria a necessidade de ser refeito o levantamento analítico do estoque, levando em conta 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 envolvidas, sem, contudo, dizer quais

mercadorias, quais espécies, quais códigos careceriam de agrupamento, ou quais unidades de medida seriam passíveis de revisão.

Certamente que não seria exigível que a defesa esgotasse todas as situações constatadas, contudo, bastava indicar uma ou algumas, por amostragem, a fim de se avaliar a possibilidade de diligência para verificação de todos os casos. No entanto, a defesa não indicou um caso sequer. Apenas alega.

Assim sendo, com fulcro no art. 147, II, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de realização de perícia.

Considero caracterizada a infração.

Em relação à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de constitucionalidade das multas, saliento que as multas indicadas no Auto de Infração são as previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, para as infrações que foram imputadas ao autuado, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA. No que tange ao pedido de dispensa ou redução da multa de 60% para 20% ou 30%, cabe observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, cabe competência a esta Junta de Julgamento Fiscal para apreciação do pedido. Vale registrar que este órgão julgador de Primeira Instância tem competência para apreciação, exclusivamente, de pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme o quadro abaixo:

INF.	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	33.396,55	33.396,55	60%	PROCEDENTE
02	1.134,69	0,00	-----	NULA
03	1.103,58	0,00	-----	NULA
04	26.905,62	26.905,62	60%	RECONHECIDA
05	47.568,90	27.691,40	60%	PROCEDENTE EM PARTE
06	1.025,76	1.025,76	60%	RECONHECIDA
07	32.210,02	32.210,02	60%	RECONHECIDA
08	2.915,51	2.915,51	60%	RECONHECIDA
09	28.171,00	28.171,00	60%	PROCEDENTE
10	15.012,97	0,00	-----	NULA
11	16.167,62	0,00	-----	NULA
12	36.708,17	36.708,17	60%	PROCEDENTE
13	5.899,74	0,00	-----	IMPROCEDENTE
14	3.897,47	3.897,47	60%	RECONHECIDA
15	13.274,77	13.274,77	150%	PROCEDENTE
16	79.203,75	79.203,75	100%	PROCEDENTE
Total	<b>344.596,12</b>	<b>285.400,02</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206826.0004/16-2**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$285.400,02**, acrescido das multas de 60% sobre R\$192.921,50, 100% sobre R\$79.203,75 e 150% sobre R\$13.274,77, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “c” e “f”, VII, “a”, III e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente já pagos. Recomenda-se a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos nas infrações 2, 3, 10 e 11, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR