

A. I. N° - 298575.0094/08-4

AUTUADO - SADIA S.A.

AUTUANTES - REGINALDO PAIVA DE BARROS e SIMONE MARIA VALVERDE GUIMARÃES

ORIGEM - IFEP COMÉRCIO

INTERNET - 17/03/2009

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0028-03/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA NA COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. Infração caracterizada, haja vista que a Lei nº 7.014/96, no art. 29, § 1º, III, “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2011. Este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto. Negado o pedido de perícia. Lançamento mantido. **b)** UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS VEDADOS EM FACE DA OUTORGA DE CRÉDITO PRESUMIDO. Em face dos elementos apresentados pelo contribuinte, a fiscalização refez os cálculos. Débito mantido em parte. **c)** ESTORNOS PARCIAIS DE DIFERENÇAS DE ALÍQUOTA PAGAS, UTILIZANDO-SE DO CRÉDITO DE 12% EM CASOS EM QUE A ALÍQUOTA É DE 7%. Alegação de que os créditos são oriundos de diferenças de alíquotas pagas a mais, bem como de estorno de débito. Ausência de prova do alegado. A escrituração de créditos em casos dessa ordem deve ser feita com observância das regras do art. 101 do RICMS. Mantido o lançamento. **d)** DESTAQUE DE IMPOSTO A MAIS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Lançamento não impugnado. **e)** ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. Lançamento não impugnado. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Lançamento não impugnado. **b)** ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Lançamento não impugnado. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE DESTAQUE DO IMPOSTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS EFETUADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Provado tratar-se de remessas de mercadorias para conserto, tendo as devoluções ocorrido dentro do prazo previsto na legislação. Lançamento indevido. 4. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO DE MICROEMPRESA NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS PARA CONTRIBUINTES DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Aparente confusão entre a regra do art. 51, I, “c”, do RICMS e a do art. 1º do Decreto nº 7.799/00. Impossibilidade procedural de correção do lançamento mediante diligência, haja vista que, em face do teor da acusação e da natureza do fato real, não se admite que no curso do processo haja mudança do fulcro da autuação.

Lançamento nulo. **5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS.** **a)** MATERIAL DE CONSUMO. Lançamento efetuado em dois tópicos do Auto de Infração, sendo que um não foi impugnado pelo sujeito passivo, e outro teve os valores reduzidos pelos autuantes. **b)** ATIVO IMOBILIZADO. Refeitos os cálculos, em face dos elementos apresentados pela defesa. Lançamento mantido parcialmente. **6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS.** **a)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. A defesa questiona o método adotado pela fiscalização, alegando que teria havido arbitramento. Não houve arbitramento. Arbitramento existe é quando o levantamento fiscal se baseia em elementos não extraídos diretamente dos documentos ou da escrita do contribuinte, caso em que os critérios a serem seguidos são outros, e sua aplicação está sujeita à observância de determinados requisitos legais, nos termos dos arts. 937 e 938 do RICMS. O levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias tem respaldo na orientação metodológica traçada no art. 936 do RICMS, baseando-se em dados reais, concretos, e objetivos, extraídos dos livros e documentos fiscais e contábeis da empresa – estoques inicial e final, entradas, saídas, preço médio. Negado o pedido de perícia contábil. Não acatada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/6/08, diz respeito aos seguintes fatos:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica empregada na comercialização de mercadorias, sendo glosado crédito no valor de R\$284.360,68, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em virtude da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados vinculados às saídas com crédito [sic], sendo glosado crédito no valor de R\$ 11.952,62, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por ter escruturado crédito em valor superior ao destacado no documento fiscal – o contribuinte estornou parte da diferença de alíquotas paga nos meses de novembro de 2005 a julho de 2006, utilizando-se do crédito de 12%, sendo que em parte das Notas Fiscais a alíquota era de 7% –, sendo glosado crédito no valor de R\$ 21.591,83, com multa de 60%;

4. falta de retenção de ICMS e consequentemente falta de recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, sendo lançado imposto no valor de R\$ 4.562,22, com multa de 60%;
5. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível, nas operações de saídas de mercadorias regularmente escrituradas, relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo lançado imposto no valor de R\$ 20.593,84, com multa de 60%;
6. falta de recolhimento de ICMS em virtude de realizar operações tributáveis como se fossem não tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.773,96, com multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em virtude de destaque de imposto a mais nos documentos fiscais, sendo glosado crédito no valor de R\$ 2.046,04, com multa de 60%;
8. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – utilização indevida de benefício de microempresas nas saídas para contribuintes com regime normal de apuração do imposto –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 484.505,84, com multa de 60%;
9. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em virtude de escrituração de documento fiscal em duplicidade, sendo glosado crédito no valor de R\$ 487,36, com multa de 60%;
10. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 3.614,80, com multa de 60%;
11. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 72.482,50, com multa de 60%;
12. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento, sendo lançado imposto no valor de R\$ 42.664,97, com multa de 60%;
13. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005 e 2006), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 172.822,90, com multa de 70%;
14. falta de retenção de ICMS e consequentemente falta de recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2005 e 2006), sendo lançado imposto no valor de R\$ 2.603,50, com multa de 60%.

O contribuinte apresentou defesa (fls. 5547/5584) suscitando como preliminar a decadência de parte dos valores lançados. Alega que, como o Auto de Infração foi lavrado em 30 de abril de 2008 [sic], data em que teria tomado ciência da autuação, foram atingidas pela decadência as parcelas dos meses de janeiro a junho de 2003. Argumenta que, sendo o ICMS um imposto cujo lançamento ocorre por homologação, atribuindo a legislação ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a decadência do direito do fisco de lançar o tributo ocorre após o transcurso do prazo de 5 anos, contado da data do fato

gerador, nos termos do §4º do art. 150 do CTN. Tece comentários acerca do instituto da decadência.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 1º, alega que energia elétrica sempre pode ser considerada mercadoria, por ser um bem móvel, comercializada com habitualidade pelas empresas concessionárias, e, sendo mercadoria, e sendo consumida por estabelecimento industrial e comercial, há o direito ao crédito do ICMS, na medida em que esse imposto é não cumulativo, conforme dispõe a Constituição. Aduz que até antes da entrada em vigor do art. 33, II, da Lei Complementar nº 87/96, na sua redação originária, o fisco não admitia a manutenção dos créditos de energia elétrica consumida em áreas do estabelecimento não vinculadas ao seu processo comercial ou produtivo, mas a direção apontada na redação da referida lei complementar vai em sentido diverso, admitindo-se a manutenção do crédito referente à aquisição de energia elétrica em qualquer hipótese. Lamenta a alteração feita pela Lei Complementar nº 102/00, que alterou o art. 33 da nº 87/96, representando a seu ver um retrocesso no que se refere à eliminação de efeitos cumulativos na tributação do ICMS. Sustenta que essa vedação é inconstitucional, pois a Constituição, no art. 155, II, e seu § 2º, I, concede o direito de creditamento para todos os insumos, sem exceção, e a energia elétrica consumida pelo estabelecimento como um todo constitui um insumo indispensável ao exercício de suas atividades, que estão sujeitas à tributação pelo ICMS. Cita doutrina. Diz que realmente aproveitou o crédito relativo à energia elétrica consumida pelas câmaras frigoríficas do seu estabelecimento, porém tal aproveitamento não foi feito de forma leviana, mas sim após longo estudo nesse sentido, em função de um cálculo de engenharia, no sentido de ser aproveitado o valor correto, e a decisão gerencial pelo creditamento foi tomada levando em conta as características do seu processo industrial, haja vista que as câmaras frigoríficas, para resfriamento, frigorificação ou congelamento, são uma extensão do processo de fabricação de seus produtos, os quais, por se tratar de gêneros alimentícios, só estarão aperfeiçoados para serem consumidos se apresentados sob certas condições nas aludidas câmaras frigoríficas. Alega que, sem essa providência, restaria configurado delito contra o consumidor e contra a saúde pública, conforme poderá ser atestado pelo serviço de inspeção federal. Aduz que os tribunais já decidiram nesse sentido. Cita jurisprudência e doutrina. Requer a realização de perícia por perito com especialização na indústria alimentícia para que não reste dúvida sobre a natureza industrial da etapa de congelamento dos produtos alimentícios produzidos pela empresa, e para comprovar que a energia utilizada para o congelamento dos produtos é parte integrante do processo industrial. Formulou quesitos a serem respondidos pelo perito.

Com relação ao item 2º, o autuado alega que se encontrava paga a quantia de R\$ 10.812,41. Quanto ao valor remanescente, alega que a sua empresa produz e comercializa produtos alimentícios por atacado, e, em decorrência do benefício fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00, firmou com o fisco baiano o “Termo Atacadista” (cópia anexa), cuja cláusula primeira prevê o gozo dos benefícios previstos nos arts. 1º e 2º do aludido decreto, que permitem a redução da alíquota para 10%, desde que os créditos do imposto sejam estornados, e a planilha e os livros de apuração comprovam o estorno dos créditos.

Quanto ao item 3º, alega que os créditos são oriundos de diferenças de alíquotas pagas a mais nos meses de novembro e dezembro de 2005 e de janeiro a junho de 2006, tendo também havido um estorno em dezembro de 2006. Argumenta que os créditos foram realizados dentro dos parâmetros legais.

No tocante aos itens 4º e 5º, diz que recolheu os valores lançados, devendo ser extinto o crédito tributário.

Com relação ao item 6º, alega que, ao contrário do que acusa o autuante, trata-se de operações não tributáveis, relativas a simples remessas interestaduais e para conserto, tendo as mercadorias sido devolvidas dentro do prazo previsto na legislação. Juntou documentos.

Relativamente ao item 7º, diz que recolheu o valor lançado, devendo ser extinto o crédito tributário.

No caso do item 8º, diz que recolheu a quantia de R\$ 216.799,82, que considera ser o valor devido, alegando que os cálculos estão errados, haja vista os benefícios do Decreto nº 7.799/00, que permitem reduzir a alíquota em suas operações para 10%, conforme termo de acordo já aludido ao falar do item 2º, que o fiscal deixou de considerar, exigindo uma diferença da alíquota de 7% (recolhida pela empresa) para 17% (alíquota sem o benefício).

Quanto aos itens 9º e 10, diz que recolheu os valores lançados, devendo ser extinto o crédito tributário.

Diz que pagou apenas parte dos débitos dos itens 11 e 12, pois os valores remanescentes dizem respeito a Notas Fiscais de mercadorias que foram efetivamente destinadas ao ativo fixo da empresa, e não para seu consumo.

No que concerne aos itens 13 e 14, alega que houve arbitramento, sem que para isso fossem preenchidos os requisitos legais, pois não foi identificada situação de fraude, e tampouco vício que tornasse imprestável a escrituração. Assegura que todas as saídas de mercadorias foram escrituradas. Frisa que o arbitramento somente pode ser aplicado quando a fiscalização não consegue realizar seus trabalhos em razão da ausência de livros ou escrituração. Ressalta que o arbitramento da base de cálculo, por ser medida excepcional, somente se justifica no caso de absoluta falta de condições para apurar o tributo devido. Fundamenta suas razões no princípio da verdade material. Cita doutrina. Quanto à existência de pequena diferença entre os registros de entradas e saídas das mercadorias, alega que o sistema é unificado, de modo que, quando a mercadoria é remetida de uma filial para outra, o sistema já indica a entrada na filial de destino, e isto explica as diferenças apuradas entre os controles de entrada e saída, pois as mercadorias não haviam chegado fisicamente ao estabelecimento. Dá exemplos de mercadorias em relação às quais teria havido esse problema, especificando as respectivas Notas Fiscais. Acentua que, diante da documentação que comprova o trânsito das mercadorias, o que importa é que o imposto foi recolhido, ainda que fossem verificadas tais diferenças meramente formais em termos de registro. Requer prova pericial contábil. Fundamenta o pleito alegando que tal prova é necessária para demonstrar que não houve prejuízo para o erário. Formulou quesitos para serem respondidos pelo perito.

Requer o reconhecimento dos pagamentos parciais. Reitera o requerimento de realização de perícia por profissional do ramo da engenharia de alimentos no tocante ao item 1º do Auto e de perícia contábil no tocante aos itens 13 e 14. Requer que as intimações sejam dirigidas ao signatário da petição, no endereço que indica. Pede o cancelamento do Auto de Infração.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 5953/5974) dizendo que os argumentos da defesa quanto à decadência estão em conflito com o posicionamento pacífico incrustado nas disposições constitucionais e infraconstitucionais tributárias em vigor, delineadas em julgamentos de instâncias administrativas e judiciais. Assinalam que o direito da fazenda pública de constituir o crédito tributário se extingue no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN, “aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966” [sic]. Falam da origem latina do vocábulo “decadência”, que tem o significado de cair, perecer, cessar, implicando a extinção do direito em virtude da inércia do seu titular, dentro de um prazo prefixado, ou seja, é a morte da relação jurídica pela falta de exercício do direito em tempo hábil. Consideram que não tem respaldo legal a pretensão fundada no § 4º do art. 150 do CTN, pois este, literalmente, não trata de decadência, mas tão-somente de constituição e extinção do crédito tributário pela modalidade de lançamento por homologação tácita. Afiram que a homologação tácita é um instrumento que poderia ser denominado de “gatilho tributário”, que dispara automaticamente pelo simples

decurso do prazo ali estabelecido, sem necessidade de qualquer ação ou participação dos agentes do fisco. Comentam o instituto da decadência no âmbito de ações civis. A seu ver, as preliminares suscitadas pela defesa estão completamente equivocadas, não encontrando fundamentação no ordenamento jurídico-tributário, além de conflitar com a doutrina e a jurisprudência assentadas.

Quanto ao mérito, no tocante ao item 1º, os fiscais, rebateando a alegação de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade, dizem que a defesa desconhece que “o constituinte remeteu a matéria ao legislador ordinário”, ao estabelecer que “cabe à Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto” [sic], e portanto não assiste razão ao argumento de que a Lei Complementar nº 102/00, ao estabelecer a proibição do crédito, estabeleceu a inconstitucionalidade do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96. Dizem compreender a lamentação do defendant do ponto de vista filosófico, porém a conduta da empresa é paradoxal com as normas vigentes. Quanto ao argumento da defesa de que o resfriamento, frigorificação ou congelamento de seus produtos seria uma continuidade do processo de fabricação, os fiscais contrapõem que esse raciocínio não se encarta nas informações prestadas pela empresa para formação do cadastro fazendário, no qual a empresa autuada está cadastrada no código de atividades 4639701 – comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, de modo que a refrigeração não pode ser considerada como uma etapa da industrialização. Transcrevem jurisprudência do CONSEF acerca do crédito fiscal relativo a energia elétrica consumida no processo de industrialização e no caso de estabelecimento comercial. Concluem considerando que a defesa não apresentou argumentos capazes de afastar o lançamento objeto do item 1º deste Auto de Infração.

Quanto ao item 2º, os fiscais declaram que procede a alegação de comprovação do estorno no valor de R\$ 1.140,21, passando por isso o valor do imposto a ser de R\$ 10.812,41.

No que concerne ao item 3º, os fiscais informam que os elementos aduzidos pela defesa não constituem novidade, pois demonstram um valor a mais na planilha apresentada à época da fiscalização, por ter utilizado em alguns casos créditos fiscais à alíquota interestadual de 12% relativamente a aquisições de mercadorias de Estados das regiões sul e sudeste, conforme havia sido analisado anteriormente com representante da empresa, no decorrer da auditoria, à vista dos documentos fiscais cujos créditos foram glosados, totalizando R\$ 21.591,83 e demonstrado em cada Nota Fiscal por Estado de origem, com as respectivas alíquotas.

Declararam acatar as ponderações da defesa quanto ao item 6º.

Quanto à alegação da defesa de que no item 8º os cálculos estariam errados, os fiscais informam que o benefício fiscal a que alude o autuado é outorgado levando-se em consideração a atividade e condição do adquirente das mercadorias, que deve ser microempresa, tendo havido recolhimento a menos em razão de erro na utilização indevida da alíquota reduzida nas saídas de mercadorias para contribuintes com apuração normal do imposto. Frisam que o benefício do termo de acordo atacadista é pessoal e vinculado à atividade do autuado, e não às mercadorias comercializadas, e essa foi a razão por que o benefício fiscal foi desconsiderado nos cálculos.

Com relação ao item 11, os fiscais declaram: “Reconhecemos o lançamento da diferença de alíquota em janeiro de 2006, referente ao período de dezembro de 2005, páginas 242 a 244, alterando o valor do mês de dezembro de 2005 para R\$ 646,68, totalizando o valor de R\$ 19.647,09 do exercício de 2005”. E acrescentam: “Em 2006, todos os pagamentos referentes a diferencial de alíquota lançados no livro de registro de apuração do ICMS foram considerados nos totais mensais dessa infração”.

No tocante ao item 12, declaram reconhecer “os documentos fiscais referentes às notas fiscais de prestação de serviços acostados às páginas 254 a 266”, implicando a alteração dos valores dos meses de junho e outubro de 2005 e dos meses de junho, julho, outubro e novembro de 2006.

Quanto aos itens 13 e 14, os fiscais consideram que a defesa confunde o roteiro de levantamento quantitativo de estoque com a figura do arbitramento. Observam que todos os documentos fiscais foram demonstrados no levantamento quantitativo, e cópias dos relatórios foram entregues ao autuado. Quanto à alegação de que as diferenças apuradas se referem a mercadorias que não chegaram fisicamente à filial, conforme documentos indicados pela defesa, entendem os fiscais que isso não procede, pois as Notas Fiscais apontadas não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque. Observam que a Nota Fiscal 530277, de 31 de dezembro de 2005, só foi considerada no levantamento quantitativo referente ao exercício de 2006, portanto quando do efetivo ingresso das mercadorias. Quanto à prova pericial solicitada, dizem que, pela sua percepção, tal pleito não teria cabimento.

Opinam pela procedência em parte do Auto de Infração.

Foram acostadas peças relativas ao pagamento parcial dos valores lançados.

Determinou-se que fosse dada ciência da informação fiscal ao sujeito passivo (fl. 5982).

O autuado manifestou-se (fls. 5988/6026) alegando que o fato de os autuantes terem aceito argumentos da defesa reforça ainda mais a necessidade da realização da prova pericial que havia sido solicitada. Reitera os argumentos atinentes à decadência. Reitera também os termos da defesa quanto ao direito ao crédito relativo a energia elétrica, objeto do item 1º. No tocante ao item 2º, reclama que os fiscais reconheceram o estorno no valor de R\$ 1.140,21 e mantiveram a diferença de R\$ 10.812,41, sem levar em conta que havia sido acostada a guia de recolhimento desse valor. Quanto ao item 3º, alega que, como os fiscais mantiveram o seu entendimento e não aceitaram os argumentos da defesa, com os gráficos e quadros, onde resta incontroverso que os valores autuados correspondem a créditos provenientes dos valores pagos a mais a título de diferenças de alíquotas, a melhor forma de solucionar o conflito seria a realização de uma perícia nos livros da empresa. Relativamente ao item 8º, diz que recolheu a quantia de R\$ 216.799,82, que considera ser o valor devido, alegando que os cálculos estão errados, haja vista os benefícios do Decreto nº 7.799/00, que permitem reduzir a alíquota em suas operações para 10%, conforme termo de acordo já aludido ao falar do item 2º, que o fiscal deixou de considerar, exigindo uma diferença da alíquota de 7% (recolhida pela empresa) para 17% (alíquota sem o benefício). Com relação aos itens 11 e 12, diz que pagou apenas parte dos débitos lançados, pois os valores remanescentes dizem respeito às Notas Fiscais de mercadorias que foram efetivamente destinadas ao ativo fixo da empresa e para seu consumo. No que concerne aos itens 13 e 14, insiste na tese de que houve arbitramento da base de cálculo sem que para isso fossem preenchidos os requisitos legais, pois não foi identificada situação de fraude, e tampouco vício que torna-se imprestável a escrituração. Assegura que todas as saídas de mercadorias foram escrituradas. Frisa que o arbitramento somente pode ser aplicado quando a fiscalização não consegue realizar seus trabalhos em razão da ausência de livros ou escrituração. Ressalta que o arbitramento da base de cálculo, por ser medida excepcional, somente se justifica no caso de absoluta falta de condições para apurar o tributo devido. Fundamenta suas razões no princípio da verdade material. Cita doutrina. Alega que, em que pese a existência de pequena diferença entre os registros de entradas e saídas das mercadorias, na medida em que o sistema é unificado, de modo que quando a mercadoria é remetida de uma filial para outra o sistema já indica a entrada na filial de destino, isto explica as diferenças apuradas entre os controles de entradas e saídas, pois as mercadorias não haviam chegado fisicamente ao estabelecimento. Dá exemplos de mercadorias em relação às quais teria havido este problema, especificando as respectivas Notas Fiscais. Acentua que, diante da documentação que comprova o trânsito das mercadorias, o que

importa é que o imposto foi recolhido, ainda que fossem verificadas tais diferenças meramente formais em termos de registro. Requer prova pericial contábil. Fundamenta o pleito alegando que tal prova é necessária para demonstrar que não houve prejuízo para o erário. Formulou quesitos para serem respondidos pelo perito. Reitera os pedidos e requerimentos formulados na defesa inicial.

## VOTO

O contribuinte suscita como preliminar a decadência de parte dos valores lançados, alegando que, como o Auto de Infração foi lavrado em 30 de abril de 2008 (*sic*), data em que lhe foi dada ciência da autuação, foram atingidas pela decadência as parcelas dos meses de janeiro a junho de 2003. Argumenta que, sendo o ICMS um imposto cujo lançamento ocorre por homologação, atribuindo a legislação ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a decadência do direito do fisco de lançar o tributo ocorre após o transcurso do prazo de 5 anos, contado da data do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Não acato a preliminar suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2003. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos a janeiro a junho de 2003 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2003. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2004. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2008. O procedimento fiscal foi formalizado em 30 de junho de 2008, e o sujeito passivo foi intimado no dia 4 de julho de 2008. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegue a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. O CTN é uma lei sobre leis – na expressão de Pontes de Miranda, tantas vezes repetida. O § 4º do art. 150 do CTN, ao dispor sobre o prazo de homologação tácita do chamado “lançamento por homologação”, inicia-se assim: “Se a lei não fixar prazo...”. Ou seja, o critério de contagem do prazo de que cuida o citado dispositivo aplica-se no caso de a lei ordinária do ente tributante ser omissa a esse respeito.

Passo ao exame do mérito.

O lançamento objeto do item 1º deste Auto de Infração refere-se à glosa de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica empregada na comercialização de mercadorias.

A defesa expõe argumentos sem dúvida respeitáveis, tomando por fundamento o critério constitucional da não-cumulatividade do imposto. Defende a tese de que as câmaras frigoríficas nas quais é consumida energia elétrica são uma extensão do processo de fabricação de seus produtos, e estes, por se tratar de gêneros alimentícios, só estarão aperfeiçoados para serem consumidos se forem apresentados sob certas condições nas aludidas câmaras frigoríficas. Requer a realização de perícia por perito com especialização na indústria alimentícia para que não reste dúvida sobre a natureza industrial da etapa de congelamento dos produtos alimentícios produzidos pela empresa, e para comprovar que a energia utilizada para o congelamento dos produtos é parte integrante do processo industrial. Formulou quesitos a serem respondidos pelo perito.

Indefiro o requerimento de perícia, pois as respostas que poderiam ser dadas pelo perito teriam de partir do pressuposto de que o estabelecimento do autuado desenvolveria atividade industrial. O contribuinte está inscrito no cadastro estadual no segmento de comércio atacadista de produtos

alimentícios. Esse é um dado objetivo. A necessidade de câmaras frigoríficas para conservação dos produtos é um requisito inerente ao estabelecimento comercial que opera com produtos com as características apontadas na defesa.

Está caracterizada a infração, haja vista que a Lei nº 7.014/96, no art. 29, § 1º, III, “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2011. Este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto.

Prevê o art. 29 da supracitada lei:

“Art. 29. ....

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

.....  
III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) a partir de 1º novembro de 1996:

- 1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;
- 2 - quando consumida no processo de industrialização;
- 3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

b) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento não indicadas na alínea anterior;”

Mantenho o lançamento do item 1º.

O item 2º diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em virtude da utilização de crédito presumido com vedação de créditos do imposto relativos à aquisição ou entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento e aos serviços tomados vinculados às saídas com crédito [sic]. A descrição do fato é confusa. Decerto se trata de utilização de créditos vedados em face da outorga de crédito presumido. O contribuinte reconheceu parte do valor lançado. Os fiscais, na informação, concordaram que fossem excluídas as parcelas dos meses de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, totalizando R\$ 1.140,21, remanescendo um débito de R\$ 10.812,41. Acato a conclusão dos nobres autuantes. Consta que o contribuinte já providenciou o pagamento da quantia reconhecida. A repartição fiscal homologará o que foi pago.

O item 3º refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por ter escriturado crédito em valor superior ao destacado no documento fiscal – o contribuinte estornou parte da diferença de alíquotas paga nos meses de novembro de 2005 a julho de 2006, utilizando-se do crédito de 12%, sendo que em parte das Notas Fiscais a alíquota era de 7%. O autuado alega que os créditos são oriundos de diferenças de alíquotas pagas a mais nos meses de novembro e dezembro de 2005 e de janeiro a junho de 2006, tendo também havido um estorno em dezembro de 2006. Argumenta que os créditos foram realizados dentro dos parâmetros legais. O autuado não juntou nenhuma prova acerca do que alega. A escrituração de créditos em casos assim deve ser feita com observância das regras do art. 101 do RICMS. Mantenho o lançamento.

Os débitos dos itens 4º e 5º foram reconhecidos e pagos pelo autuado. A repartição fiscal homologará as quantias recolhidas.

O lançamento do item 6º refere-se à falta de recolhimento de ICMS relativo a operações tributáveis realizadas como se fossem não tributáveis. Foi justificado na defesa que se trata de remessas de mercadorias para conserto, tendo as devoluções ocorrido dentro do prazo previsto na legislação. Os autuantes na informação reconheceram as razões do autuado. É indevido o débito lançado.

No tocante ao item 7º, o imposto lançado foi reconhecido e pago pelo autuado. A repartição fiscal homologará o valor recolhido.

No item 8º o fisco acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – utilização indevida de benefício de microempresas nas saídas para contribuintes com regime normal de apuração do imposto.

O autuado reconheceu parte do débito, no valor de R\$ 216.799,82. Quanto ao restante, alega que os cálculos estão errados, haja vista os benefícios do Decreto nº 7.799/00, que permitem reduzir a alíquota em suas operações para 10%, conforme termo de acordo já aludido ao falar do item 2º, que o fiscal deixou de considerar, exigindo uma diferença da alíquota de 7% para 17%.

Os fiscais argumentam que o benefício fiscal a que alude o autuado é outorgado levando-se em consideração a atividade e condição do adquirente das mercadorias, que deve ser microempresa, tendo o autuado efetuado saídas de mercadorias para contribuintes com apuração normal do imposto.

Noto que o contribuinte se baseia no Decreto nº 7.799/00, ao passo que os autuantes, embora não declarem, devem estar tomando por fundamento o art. 51, I, “c”, do RICMS. Se estou certo de que os autuantes se baseiam no art. 51, I, “c”, do RICMS, cumpre observar que a regra ali estipulada diz respeito às situações em que o vendedor é estabelecimento industrial. Como no caso em exame o autuado é atacadista, fica afastada a aplicação da referida regra.

Volto então a atenção para o Decreto nº 7.799/00, cujo art. 1º prevê a redução da base de cálculo do imposto de 41,176%, desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, a determinados percentuais de faturamento. Não consta que o contribuinte tivesse deixado de atender ao requisito relativo ao percentual de faturamento. O que a fiscalização acusa é que os adquirentes das mercadorias não seriam microempresas. Esse requisito, conforme já salientei, nada tem a ver com o art. 1º do Decreto nº 7.799/00. O autuado juntou cópia do Termo de Acordo firmado com o fisco estadual, conforme peças às fls. 5585-5586. A redução da base de cálculo em 41,176% implica que a base de cálculo fica sendo de 58,824%. Essa redução equivale a uma carga tributária de 10%.

De acordo com o direito aplicável, o autuado parece estar com a razão. Porém, quanto aos aspectos materiais, o contribuinte reconheceu parte do débito, no valor de R\$ 216.799,82. Seria então o caso de se declarar o lançamento procedente em parte, acatando-se a parte reconhecida pelo contribuinte. Ocorre que o contribuinte não deixou claro a que se refere a quantia reconhecida, nem demonstrou de que forma chegou àquele valor. O demonstrativo apresentado pela defesa à fl. 5893 nada esclarece, e o valor reconhecido é outro.

Por outro lado, o demonstrativo fiscal às fls. 307 e seguintes nada esclarecem quanto ao que é afirmado pelos autuantes, pois, mesmo que o motivo da autuação fosse realmente o fato de as saídas serem feitas para contribuintes do regime normal, e não para microempresas – fato irrelevante neste caso –, pelos aludidos demonstrativos não há como se saber objetivamente se as vendas foram ou não para microempresas.

Seria o caso de se determinar a realização de diligência para depuração do valor porventura devido, porém, tendo em vista o teor da acusação e a natureza do fato concreto, está patente que o fato real é outro, e no curso do processo não se admite mudança do fulcro da autuação.

Impõe-se, por conseguinte, a decretação da nulidade do lançamento quanto a esse item, por falta de certeza e liquidez. A repartição fiscal verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento quanto a esse item. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar as irregularidades porventura existentes, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Nesse ponto, portanto, o meu voto é pela nulidade do lançamento do item 8º.

Os débitos dos itens 9º e 10 foram reconhecidos e pagos pelo autuado. A repartição fiscal homologará as quantias recolhidas.

O lançamento do item 11 refere-se à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento.

Em face dos elementos apresentados pela defesa, os fiscais prestaram informação declarando o seguinte: “Reconhecemos o lançamento da diferença de alíquota em janeiro de 2006, referente ao período de dezembro de 2005, páginas 242 a 244, alterando o valor do mês de dezembro de 2005 para R\$ 646,68, totalizando o valor de R\$ 19.647,09 do exercício de 2005”. E acrescentam: “Em 2006, todos os pagamentos referentes a diferencial de alíquota lançados no livro de registro de apuração do ICMS foram considerados nos totais mensais dessa infração”.

Os nobres autuantes confundiram-se ligeiramente na menção aos exercícios considerados e na indicação das páginas dos autos (as fls. 242 a 244 cuidam de outra coisa), mas é possível concluir o seguinte: *a)* a parcela relativa a 31.12.05 fica alterada de R\$ 48.850,57 para R\$ 646,68; *b)* com isso, o total das parcelas do imposto do exercício de 2005 passa a ser de R\$ 19.647,09; *c)* com a expressão “Em 2006, todos os pagamentos referentes a diferencial de alíquota lançados no livro de registro de apuração do ICMS foram considerados nos totais mensais dessa infração”, suponho que os autuantes quiseram dizer que não há alteração a ser feita com relação ao exercício de 2006, ficando assim mantida a parcela de R\$ 4.631,52, relativa a 31.12.06, com vencimento marcado para janeiro de 2007; *d)* o total remanescente do imposto do item 11 passa a ser de R\$ 24.278,61.

Acato os valores sugeridos pelos nobres autuantes.

No caso do item 12, o lançamento tributário diz respeito à falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de material de consumo do estabelecimento.

O autuado pagou apenas parte do débito, alegando que os valores remanescentes se referem a Notas Fiscais de mercadorias que foram efetivamente destinadas ao ativo fixo da empresa, e não para seu consumo.

Os fiscais, na informação, fazem comentários vinculando os elementos desse item aos do item 11, dizendo que, em relação aos pagamentos da diferença de alíquotas do exercício de 2006 efetuados pelo autuado, foram abatidos do demonstrativo relativo ao ativo imobilizado (infração 11), pois não havia como identificar as Notas Fiscais consideradas pelo contribuinte quando do lançamento no referido livro, porque ele lançava sem especificá-las (os autuantes citam páginas inexistentes da defesa). Propõem mudanças nos valores dos meses de junho e outubro de 2005, e junho, julho, outubro e novembro de 2006. Com isso, as parcelas do exercício de 2005 totalizam R\$ 26.438,47, e as do exercício de 2006, R\$ 10.739,75. O total do imposto remanescente do item 12 é de R\$ 37.178,22.

Acato os valores sugeridos pelos nobres autuantes. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nos elementos do quadro às fls. 5970-5971.

Quanto aos itens 13 e 14, os valores lançados foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. O item 13 diz respeito ao imposto relativo às operações próprias do autuado, tendo sido apuradas omissões tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias, sendo o imposto lançado sobre a diferença de maior expressão monetária, a das saídas, ao passo que o item 14 se refere ao imposto devido pelo autuado na qualidade de substituto tributário, haja vista que o levantamento envolveu mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A defesa questiona o método adotado pela fiscalização, alegando que teria havido arbitramento.

Não houve arbitramento. O levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, como os levantamentos fiscais em geral, tem respaldo na orientação metodológica traçada no art. 936 do RICMS. Para terem tal respaldo, os levantamentos fiscais devem basear-se em dados reais, concretos, objetivos, sem analogias, ampliações, projeções ou presunções. É o caso do levantamento quantitativo, que se baseia nos elementos fiscais e contábeis da empresa: estoques inicial e final, entradas, saídas, preço médio, sem que a fiscalização crie qualquer dado.

No caso em apreço, o levantamento quantitativo seguiu os critérios convencionais desse tipo de auditoria.

Arbitramento existe é quando o levantamento fiscal se baseia em elementos não extraídos diretamente dos documentos ou da escrita do contribuinte. Portanto, o arbitramento não deixa de ser um tipo de levantamento fiscal, porém os critérios a serem seguidos são outros, e sua aplicação está sujeita à observância de determinados requisitos legais – no caso de arbitramento, o fundamento do procedimento fiscal não é mais o art. 936, mas sim os arts. 937 e 938 do RICMS, caso em que devem ser observados os requisitos legais para o arbitramento (art. 937) e adotados rigorosamente os métodos previstos (art. 938).

Enfim, em tese, tem razão a defesa quando afirma que o arbitramento é uma medida extrema, somente se aplicando em situações especiais, porém, conforme foi demonstrado, não houve arbitramento nos casos dos itens 13 e 14 destes autos. No levantamento quantitativo de estoques, os dados são extraídos de forma direta e objetiva dos livros e documentos fiscais da empresa. Caso houvesse erro, cabia à defesa apontá-los.

Foi alegado na defesa que o sistema de controle adotado pela empresa é unificado, de modo que, quando a mercadoria é remetida de uma filial para outra, o sistema já indica a entrada na filial de destino, e isto explicaria as diferenças apuradas entre os controles de entrada e saída, pois as mercadorias não haviam chegado fisicamente ao estabelecimento. Dá exemplos de mercadorias em relação às quais teria havido esse problema, especificando as respectivas Notas Fiscais. Acentua que, diante da documentação que comprova o trânsito das mercadorias, o que importa é que o imposto foi recolhido, ainda que fossem verificadas tais diferenças meramente formais em termos de registro. Requer prova pericial contábil. Formulou quesitos para serem respondidos pelo perito.

Com relação a esse aspecto, os fiscais autuantes, ao prestarem a informação, rebateram a alegação de que as diferenças apuradas seriam relativas a mercadorias que não chegaram fisicamente à filial, conforme documentos indicados pela defesa, dizendo que tal alegação não procede, pois as Notas Fiscais apontadas não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoque. Observam que a Nota Fiscal 530277, de 31 de dezembro de 2005, só foi considerada no levantamento quantitativo referente ao exercício de 2006, portanto quando do efetivo ingresso das mercadorias.

Não há portanto elementos que justifiquem o pleito de diligência ou perícia.

Mantenho os lançamentos dos itens 13 e 14.

A defesa requer que quaisquer intimações sejam dirigidas ao endereço indicado nas fls. 5584 e 6024. Não custa nada atender a essa solicitação. No entanto, o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade da intimação, desde que feita em consonância com a orientação do art. 108 do RPAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298575.0094/08-4, lavrado contra SADIA S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 584.952,41**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 412.129,51 e de 70% sobre R\$ 172.822,90, previstas no art. 42, inciso II, “a”, “e” e “f”, inciso VII, “a”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

Recomenda-se que a repartição fiscal de origem verifique se existem elementos que justifiquem a renovação fiscal em relação ao item 8º, julgado nulo.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 9 de março de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA