

A. I. Nº - 281508.0001/11-4
AUTUADO - INDÚSTRIA DE LATICÍNIO PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A – ILPISA.
AUTUANTE - DILSON OLIVEIRA DE ARAÚJO
ORIGEM - IFEP NORTE
INTERNET 14.12.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0306-05/11

EMENTA: ICMS. 1. DIFERIMENTO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE LEITE “IN NATURA”. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. É diferido o lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de leite fresco (in natura) destinado a estabelecimento industrial situado neste Estado, para o momento que ocorrer a saída para outra unidade da Federação (art. 466, RICMS BA). A existência de saldo credor de ICMS passível de transferência, conforme alegado pelo contribuinte, não o desonera do cumprimento da obrigação tributária. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS APURADAS NO MESMO EXERCÍCIO. MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior valor monetária (saídas). Ocorre que a omissão de saída apurada não se encontra nas hipóteses que põem termo ao regime de diferimento (art. 466). Infração que não subsiste. b) OPERAÇÕES DE ENTRADA. O autuado não realiza operações comerciais de vendas, mas apenas transferências de leite “in natura” para as unidades nos Estados da Bahia e Alagoas, não implicam venda de mercadorias com o recebimento de recursos que possam ser omitidos. Infração não subsistente. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Realizou operações interestaduais de transferência de leite in natura para o Estado de Alagoas, aplicando a alíquota de 7% e não 12% como determina a legislação de ICMS. Infração comprovada. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. As operações internas com leite in natura estão sujeitas ao regime de diferimento. Não inclui ICMS no preço de compra, não há destaque nos documentos fiscais (art. 346, § 2º, RICMS BA), não gera crédito recuperável. O crédito presumido (art.93, XI, RICMS BA) não tem origem na entrada de mercadoria tributável, mas uma técnica de redução de carga tributária, condicionada ao repasse do valor ao remetente, não observado pelo autuado. Infração comprovada. 4. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração reconhecida. Pedido de diligência indeferido; nulidade não acolhida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 27/06/2011 para exigir ICMS no valor total de R\$ 229.516,09 em decorrência das imputações a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS substituído por DIFERIMENTO, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido. Consta ainda que o contribuinte realizou transferências de mercadorias tributadas (leite in natura) do Estado da Bahia para o de Alagoas, sem destaque do ICMS, contrariando o disposto nos artigos 1º, 2º, 51º, 125º e 342º, todos do Decreto 6.2684/97. Operações realizadas através das notas fiscais nº 2, 3, 4, 6, 7 e 8, conforme relação anexo e parte constitutiva deste Auto de Infração. Janeiro; agosto a novembro 08. ICMS no valor de R\$ 81.087,26, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Omitiu recolhimento do ICMS no valor de R\$ 3.394,26, proveniente de uma base de cálculo de R\$ 19.966,23, vencido em 31.12.2008, alíquota interna de 17%, conforme demonstrativo de auditoria de estoque, que integra o presente Auto de Infração. Omissão apurada através de Auditoria de Estoque, quando ficou constatado que o contribuinte omitiu receitas tributáveis, realizando operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais. Consta ainda que se trata de transferência de leite in natura para o Estado de Alagoas, mercadoria sujeita ao regime de substituição tributário por DIFERIMENTO nas operações internas, fase encerrada com a transferência para outro estado da federação. As transferências ocorreram com ICMS destacados nas notas fiscais, porém desacompanhadas dos respectivos documentos de arrecadação ou os certificados de créditos, descumprindo os artigos 1º, 2º, 125º, 342º e 343º, todos do Decreto 6.2684/97. Operações realizadas através das notas fiscais nº 9 a 20, que não foram registradas no livro de saída. Dezembro 08. ICMS no valor de R\$ 3.394,26, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 3. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Realizou operações interestaduais com leite in natura, transferindo esta mercadoria para o Estado de Alagoas, aplicando a alíquota de 7% e não 12% como determina o RICMS-BA. Consta ainda que omitiu recolhimento de ICMS no valor de R\$ 3.394,26, proveniente de uma base de cálculo de R\$ 19.966,23, vencido em 31.12.2008, alíquota interna de 17%, conforme demonstrativo de auditoria de estoque, que integra o presente Auto de Infração. Omissão apurada através de Auditoria de Estoque, quando ficou constatado que o contribuinte omitiu receitas tributáveis, realizando operações de saídas de mercadorias sem documentos fiscais, em desacordo com os artigos 1º, 124º, 125º, 219º, 220º, 322º, 323º, 330º e 331º, todos do Decreto 6.2684/97. Planilhas demonstrativas da base de cálculo das operações de entrada e saídas integram presente Auto de Infração. Novembro e dezembro 09. Valor ICMS R\$ 36.610,85, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4. Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta ainda que são operações de transferências com erro na determinação da base de cálculo em valor inferior ao da entrada mais recente, contrariando os artigos 1º, 52 e 56º, inciso V, alínea “a”, além do artigo 125º todos do Decreto 6.2684/97. Fevereiro / abril; junho / agosto; novembro / dezembro 09. ICMS R\$ 64.678,14, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também

não contabilizadas, no mesmo exercício. Omissão apurada através da Auditoria de Estoque, quando ficou constatado que o contribuinte omitiu receitas tributáveis, deixando de contabilizar entradas de mercadorias, efetuando o pagamento destas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriormente realizadas, também não contabilizadas, omitindo receitas no valor constante do demonstrativo de débito, infringindo o disposto nos artigos 1º, 124º, 125º, 219º, 220º, 322º, 232º, 330º e 331º todos do Decreto 6.284/97. Dezembro 09. Valor de ICMS R\$ 35.890,56, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 6. Operação com mercadorias tributadas, caracterizada como não tributada. Janeiro 09, ICMS no valor de R\$ 8.855,02, acrescido da multa no percentual de 60%.

O autuado, por intermédio de seu Procurador, mandato fls. 344, apresentou impugnação ao lançamento fiscal às fls. 318 a 342; preliminarmente, faz uma síntese da autuação e diz que, ao final, restará improcedente a exigência, não configurando infração a qualquer dispositivo legal.

Reconhece a infração 6 e diz que já efetuou o seu pagamento.

Afirma a impugnante que é detentora da marca VALEDOURADO, seu objeto social é a industrialização do leite e derivados, além da atividade agrícola em geral, a comercialização de seus produtos e a exploração de postos de abastecimento de combustível para consumo próprio.

Explica que no exercício de suas atividades, visando otimizar a logística do seu negócio, possui postos de captação de leite no Estado da Bahia, dentre eles o POSTO DE IPIRÁ, estabelecimento contra o qual foi lavrado o Auto de Infração, ora combatido. No POSTO DE IPIRÁ armazena o leite adquirido junto aos produtores da região e, posteriormente, transfere-se esse leite para as suas unidades fabris, localizadas no município de ITAPETINGA (BA e PALMEIRA DOS INDIOS (AL).

Diz que na grande maioria das operações transfere leite in natura para a fábrica de Itapetinga sem destaque de ICMS, já que são amparadas pelo DIFERIMENTO do imposto. Apenas em situações de emergências, efetua transferência para a fábrica em alagoas.

Somente quando ocorrem saídas interestaduais de leite in natura, é que há a incidência do ICMS, e justamente sobre tais saídas foram lavradas a maioria das infrações, ora em discussão.

Aduz que a primeira infração se refere às transferências de leite ‘in natura’ do estabelecimento da impugnante situado neste Estado para a sua fábrica em Alagoas e, ao contrário do que alega o fisco, o ICMS devido nessas transferências foi destacado, registrado na escrita fiscal e compensado com créditos fiscais transferidos de outro estabelecimento situado na Bahia, portanto, não havendo o que falar em falta de recolhimento do tributo. O entendimento fiscal, esclarece o autuado, é que encerrada a fase do DIFERIMENTO em função das saídas interestaduais tais operações deveriam ocorrer através da emissão de documentos fiscais acompanhadas pelos respectivos documentos de arrecadação ou pelo certificado de crédito.

Explica que o saldo credor utilizado para compensar o imposto devido nas saídas interestaduais é originado em outro estabelecimento da impugnante e transferido mensalmente até o limite do saldo devedor devido a cada mês. Diz mais, embora exista previsão expressa no artigo 348, § 1º, “b”, do RICMS BA para utilização de crédito fiscal para efetuar o pagamento do imposto nas operações cuja fase de DIFERIMENTO tenha sido encerrada, verifica-se que a forma concedida para viabilizar tal utilização não possibilita à impugnante o seu atendimento, primeiramente porque o produto a ser transferido, leite ‘in natura’, possui elevado grau de perecimento e “vida útil” bastante reduzida, não permitindo longos períodos de estocagem nos postos de captação, sob pena de perda de estoque. Diz que, na prática, o leite ao ser coletado nas fazendas de produtores rurais e armazenado nos postos de captação não pode passar mais de um dia ali estocado, sendo necessária a sua imediata transferência para as unidades fabris. Desse modo, não existe tempo hábil para obtenção de um certificado de crédito de ICMS para acobertar cada operação de transferência, fato que pode ocorrer várias vezes ao dia, inclusive finais de semana.

O segundo motivo que o impossibilita de cumprir o que determina a alínea ‘b’, § 1º, art. 348, RICMS/BA), afirma, é o fato do crédito fiscal utilizado para compensação do saldo devedor não ter sido gerado através das operações próprias, e sim através de transferências de créditos fiscais de outro estabelecimento situado no Estado, operação permitida pela Secretaria da Fazenda da Bahia. Por ser um crédito oriundo de transferência de outro estabelecimento, a inspetoria fazendária da SEFAZ autorizada para validar tais créditos de ICMS seria aquela em que os estabelecimentos efetivamente geradores estariam jurisdicionados, o que tornaria o processo de obtenção do certificado de crédito ainda mais lento, inviabilizando a sua utilização.

Resume não parecer justo que o autuado esteja obrigado ao recolhimento do ICMS, haja vista que outros estabelecimentos possuem saldos credores do imposto, passíveis de transferência para a unidade de IPIRÁ.

Reclama que o fisco sequer verificou a procedência do saldo credor transferido para compensar o saldo devedor de cada período autuado; que na pior das hipóteses poderia ser cobrada apenas a multa formal, o objeto da infração seria outro, permitiria a empresa pedir a aplicação de equidade, prevista no artigo 159, RPAF e solicitação do cancelamento da multa, pelos motivos que já foram alegados.

À guisa de exemplo, selecionou o mês de agosto 08, apresentou respectivas cópias dos livros de saídas com o registro de 100% das notas fiscais de transferências objeto do demonstrativo fiscal, comprovando o débito do ICMS nos livros de saídas (DOC.3), livro de apuração de ICMS com saldo devedor liquidado via compensação com créditos transferidos de outro estabelecimento (DOC4/5).

Requer, assim, a improcedência da infração ou a sua nulidade sob a alegação de que com o imposto principal pago, caberia apenas uma multa formal, o que alteraria o objeto da infração e a linha de defesa da impugnante.

A infração dois se refere a uma suposta omissão de saídas de leite ‘in natura’, apurada mediante um levantamento quantitativo de estoques ocorrido no exercício de 2008, na ordem de 27.351 litros de leite durante o ano de 2008.

Utilizando o demonstrativo do próprio fisco, observa-se que a quantidade total de saídas de leite durante o exercício fiscalizado foi de 5.336.810 litros, significando que a quantidade supostamente omitida, de 27.351 litros corresponde apenas a 0,51% do total, percentual totalmente aceitável para fins de determinação de perdas ocorridas ao longo de todo um exercício, considerando que o manuseio do produto leite ‘in natura’ dentro dos postos de captação não é tarefa simples, até o armazenamento nos tanques existe um procedimento interno que impõe perdas a partir das amostras de leite para verificação da pureza, a retirada dos caminhões para os tanques e o seu retorno para os caminhões acarretam perdas. Além de outras situações que não permitem que a conta gráfica elaborada pelo fisco “feche” sem apontar divergências.

Aduz, à título ilustrativo, que a divergência apontada pelo fisco corresponde a apenas 1 (uma) carreta de leite, das 200 (duzentas) contabilizadas pelos agentes fiscais no demonstrativo anexo ao Auto de Infração.

Questiona a aplicação da alíquota de 17% para quantificar o total do imposto que deveria ter sido pago pela omissão das saídas; diz que as operações de transferência de leite, ou são amparadas pelo DIFERIMENTO do ICMS (nas operações internas) ou possuem alíquota de 12% (nas operações interestaduais). Deduz que não poderia o fisco atribuir 17% para quantificar um eventual imposto não recolhido. Na pior das hipóteses, deveria o fisco ter calculado a alíquota média praticada ao longo do ano.

Requer a improcedência do Auto de Infração ou o encaminhamento à ASTEC, para mensurar com exatidão a alíquota a ser aplicada na quantificação dessa infração.

Na infração 3, diz que o houve um erro na aplicação da alíquota do ICMS nas operações interestaduais de transferências de leite ‘in natura’ para a fábrica do autuado em Alagoas.

Aplicou a alíquota de 17% ao invés de 12%, tendo em vista um equívoco no sistema de emissão da nota fiscal eletrônica, que havia sido recentemente implantado.

Argüi que o fisco não observou a existência de seu saldo credor acumulado de ICMS, cujo montante era suficiente para fazer face às diferenças apuradas. Lembra que o saldo em outubro de 2009 era de R\$ 72.371,91, conforme RAICMS Especial (DOC. 6).

Requer conversão do PAF em diligência (ASTEC) para o refazimento da escrita fiscal e atestar a existência de saldo credor suficiente para fazer face aos valores lançados a menos nas notas fiscais.

Na infração 4, diz que a acusação é de transferências de leite 'in natura' para o seu estabelecimento em Alagoas com base de cálculo do ICMS à preços unitário inferior ao praticado nas aquisições deste produto junto aos produtores rurais e cooperativas de leite.

Explica que o fisco, ao apurar o custo de aquisição do leite 'in natura' junto aos fornecedores, não considerou a parcela do crédito presumido a que faz jus a impugnante sobre tais aquisições, prevista no Regulamento de ICMS da Bahia. Diz que a ciência contábil, ao tratar do tema "formação do custo", prevê claramente que a empresa, ao adquirir determinada matéria-prima, deverá abater do cômputo do seu custo a parcela do imposto que seja por ela recuperável, já que tal parcela não se constitui de fato, em custo para a empresa.

Diz ainda que transportou o mesmo raciocínio para esta infração e verificou que o fisco, ao elaborar o cálculo do custo de aquisição do leite 'in natura', não considerou a parcela recuperável do ICMS que incide sobre essas compras, o que acabou superestimando o cálculo do imposto cobrado no Auto de Infração. O crédito presumido tem previsão no art. 93, inc. XI, combinado com ANEXO 98, RICMS/BA.

O autuado contesta a omissão de entrada constatada na infração 05 pelas inconsistências em dois aspectos: O primeiro com relação à alíquota aplicada de 17% para todas as operações, já discutido anteriormente. Apela ainda para o disposto na Portaria 445/98 (art. 13, II), argüindo que, no caso concreto, o ICMS que deveria ser exigido seria o correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas; a totalidade dessas saídas (transferências de leite para as suas fábricas) é diferente de 17%.

Conclui que não existe base legal para atribuição da alíquota de 17%; que não cabe autuação cuja base de cálculo seja de operações com DIFERIMENTO de ICMS. Reproduz decisão do CONSEF que entende respaldar sua tese (ACÓRDÃO CJF Nº 0024/99)

Num segundo aspecto a ser analisado, considerando que cabe ao contribuinte a prova de improcedência na presunção (art.2º, § 3º, V, RICMS/BA), diz que as provas em questão podem ser extraídas do próprio demonstrativo fiscal anexo ao Auto de Infração, uma vez que a totalidade das operações se refere à transferências de leite 'in natura' para suas fábricas (verificar o CFOP) significando que não ocorreram operações de comercialização (venda), no período da autuação.

Requer a improcedência da infração e o encaminhamento para diligência para rever a alíquota aplicável, já que nenhuma das operações foram tributadas à 17% de ICMS.

Reitera a nulidade da infração 1, em função de erro na elaboração do objeto da infração.

O Auditor Fiscal presta Informação Fiscal às fls. 412 a 418 esclarecendo de início que o produto objeto de todas as infrações imputadas foi o LEITE IN NATURA e se referem às operações realizadas pelo autuado com a fase de DIFERIMENTO já encerrada, omissão de escrituração das operações ou operações sem documentos fiscais.

Quanto à infração 1, diz que a fase de DIFERIMENTO foi encerrada com a transferência da Bahia para o Estado de Alagoas, cujas saídas ocorreram com notas fiscais desacompanhadas do documento de arrecadação ou certificado de crédito, descumprindo os artigos 1º, 2º, 125º, 342º e 343º, todos do Decreto 6.2684/97, relacionando as operações e respectivas notas fiscais.

Aduz que as explicações do autuado acerca do fato, mostram o acerto da ação fiscal. Conclui que a arguição de impossibilidade de cumprimento não tem poder de extinguir a infração.

Lembra que na alegada impossibilidade de cumprimento da legislação, o contribuinte poderia obter prazo especial para pagamento, mas ressalta que na datas das operações de transferências das mercadorias com fase de DIFERIMENTO encerrada, sequer possuía crédito de ICMS para que as operações fossem acobertadas por certificado de crédito.

Na infração 2, aduz que o contribuinte não demonstra a existência de qualquer equívoco na auditoria de estoque, apenas argumenta a suposta perda no processo de transporte e armazenamento, além da aplicação da alíquota de 17%.

Rebate que não tem razão o autuado. Não apresenta qualquer estudo ou parecer técnico que sustente sua defesa; com relação à alíquota de 17%, a presunção em tais circunstâncias é que as mercadorias foram comercializadas no Estado da Bahia, conforme art. 50, I, Decreto 6.284/97.

No que se refere à infração 3, a existência de saldo credor de ICMS não desconstitui a ação fiscal, as notas fiscais foram emitidas com alíquota inferior, a escrituração também com alíquota errada e tais operações deveriam encontrar-se acompanhadas de documento de arrecadação ou certificado de crédito. Reitera que não há falar na existência ou não de crédito fiscal acumulado, pois a exigência é para o destaque a menor do ICMS. Além disso, à data das operações realizadas, o autuado não dispunha de crédito fiscal, já que este era transferido apenas após o período de apuração e o ICMS é devido no momento da saída.

A alegação de que não foi considerada parcela do crédito presumido, na infração 04, não a ilide porque, diz o Auditor, porque o autuado não comprovou o cumprimento do requisito previsto no art. 93, XI, RICMS BA, de repassar igual valor ao remetente da mercadoria; diz ainda que intimado para fazer prova do efetivo repasse, o autuado não se manifestou.

Diz ainda que o percentual de crédito presumido contido no anexo 98 é de 5% do ICMS DIFERIDO e que, no mês de agosto 2009, a diferença entre a base de cálculo das operações de saída e entrada mais recente o percentual é de 56,95%, ou seja: transferiu mercadoria com base de cálculo inferior a 50% do custo da entrada mais recente, o que vedado pelo art. 56, do Decreto 6.284/97.

Quanto à infração 05, diz que a reclamação defensiva quanto à aplicação da alíquota de 17% não há qualquer incorreção porque amparada pelos artigos 50 e 632, RICMS BA, além do art. 8º, da Portaria 445/98. Com relação ao argumento que nas operações internas, a mercadoria é amparada pelo DIFERIMENTO, explica que não se trata de isenção, mas protelação da data de pagamento do imposto.

Finaliza, pedindo a procedência do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS no valor total de R\$ 229.516,09, em decorrência das seis infrações descritas na inicial do presente Auto de Infração, que serão objeto da apreciação seguinte, com exceção para a infração 06, no valor histórico de R\$ 7.855,02, porque reconhecida e recolhida pelo impugnante, conforme faz prova documento extraído do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), fls. 422/423, inexistindo lide e cujo reconhecimento por parte do contribuinte confirma a procedência da imputação.

Cumpre, antes, examinar as alegações adjetivas formuladas pelo sujeito passivo, que requer a nulidade da ação fiscal, defendendo que a exigência de imposto, quando cabível multa por descumprimento de obrigação acessório alterou o objeto da infração e sua linha de defesa; pede ainda diligência fiscal para que seja mensurada a alíquota aplicada, refazimento de sua escrita fiscal e quantificação do seu crédito fiscal.

Não é, em absoluto, o escopo da diligência fiscal, carrear para os autos provas da materialidade da exigência fiscal ou das razões defensivas. Trata-se de providências para cumprimento de exigência processual, para investigações de mérito da questão com o objetivo de elucidar matéria suscitada e jamais, à guisa de exemplo, quantificar créditos fiscais, cujos documentos de provas estão em poder do próprio contribuinte, que deveria, na sua efetiva existência, juntar aos autos os comprovantes de que dispunha. Diligência indeferida.

Não encontro também no presente trabalho fiscal nada que o possa macular, que implique abuso ao direito de defesa do contribuinte. A ação fiscal transcorreu de acordo com a legislação de processo vigente e o autuado apresentou suas razões da forma e com os elementos que foi da sua conveniência. Rejeitado, pois, o pedido de nulidade.

No mérito, as imputações que serão apreciadas versam sobre o mesmo tema: operações com o LEITE IN NATURA realizadas pelo autuado com a fase de DIFERIMENTO já encerrada, com omissão na sua escrituração ou operações escrituradas sem os respectivos documentos fiscais, nos exercícios 2008 e 2009.

O impugnante explica que é detentor da marca VALEDOURADO, dedicando-se a atividade agrícola, a industrialização de leite e derivados e a comercialização de tais produtos. A unidade autuada é um posto de captação de leite, devidamente habilitado perante a Secretaria da Fazenda e objetiva armazenar o leite adquirido junto aos produtores da região; posteriormente, transfere o leite para suas unidades fabris em Itapetinga, na Bahia, operação amparada pelo DIFERIMENTO e, excepcionalmente, para Palmeira dos Índios, em Alagoas, operação com incidência do imposto.

As operações com leite têm regras especiais de tributação de ICMS e estão sujeitas a diversos regimes jurídicos, a depender das peculiaridades do caso concreto; no presente caso, em se tratando de LEITE IN NATURA (fresco) valem disposições da Substituição Tributária por DIFERIMENTO, que dizem respeito às situações em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre tais operações, efetuadas no presente, é transferida para o adquirente ou destinatário da mercadoria ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que ocorrer, expresso na legislação, operações ou eventos que encerrem a fase do DIFERIMENTO.

Dessa forma, a responsabilidade tributária por substituição relativa ao imposto cujo lançamento seja diferido, correspondente às operações ou prestações antecedentes, é atribuída ao contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer a operação, evento, fato ou circunstância que encerre a fase do DIFERIMENTO ((art. 349, RICMS BA).

Oportuno observar, nessa linha, que o instituto da isenção não tem aplicação neste caso, posto que o tributo lançado refere-se ao LEITE IN NATURA e a isenção somente alcança as operações de saídas internas de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura, e de leite pasteurizado tipos A e B (art. 465, RICMS BA).

Após esse breve panorama, vejamos o que ocorreu em cada uma das situações narradas no PAF.

Na primeira infração, exige-se a falta de recolhimento do ICMS DIFERIDO nas transferências de LEITE IN NATURA para a fábrica do autuado no Estado de Alagoas. O autuado alega que as saídas interestaduais não se fizeram acompanhar do documento da arrecadação ou certificado de crédito, mas destacou e escriturou o ICMS devido; porém, compensou o imposto devido com créditos fiscais transferidos de outro estabelecimento situado na Bahia.

Examinando os autos verifico que foram relacionadas às transferências para o estabelecimento do autuado no Estado de Alagoas, em demonstrativo de fls. 10 e 11. Cópias das respectivas notas fiscais estão igualmente acostadas aos autos, fls. 124/166 atestando as saídas interestaduais (CFOP 6151) com ICMS destacado, mas sem o acompanhamento do documento da arrecadação ou certificado de crédito que lhe corresponda.

As alegações do sujeito passivo são inconsistentes na explicação da falta de pagamento do ICMS DIFERIDO, eis que acusa a existência de saldo credor de ICMS originado em outro estabelecimento transferido mensalmente até o limite do saldo devedor devido a cada mês. Justifica que não existia tempo hábil na forma prevista na legislação desse Estado para a obtenção do certificado de crédito fiscal e pagamento do imposto devido.

Ensina o art. 466, RICMS BA que é diferido o lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas de leite fresco (in natura) destinado a estabelecimento industrial situado neste Estado, para o momento que ocorrer a saída para outra unidade da Federação. Antes, cabível observar que tanto o impugnante como o Auditor Fiscal não trouxeram aos autos provas de que o autuado estava habilitado a operar no regime de DIFERIMENTO, como prevê o art. 344 do RICMS, desatendendo condição fundamental para fruição do benefício fiscal.

Além disso, a legislação do ICMS albergando o instituto do DIFERIMENTO, nas operações internas com o leite fresco, estabelece que o contribuinte, em cujo estabelecimento ocorrer qualquer das situações que marque o momento previsto como seu termo final, efetuará o recolhimento do imposto por ele lançado. Um desses momentos corresponde à saída da mercadoria para outra unidade da Federação, cujo documento fiscal para acobertar a operação, deverá ser emitido com destaque do imposto, anexado o correspondente documento de arrecadação.

Estabelece ainda a norma, caso o estabelecimento remetente dispuser de crédito fiscal e pretender dele fazer uso, naquela operação, deverá o contribuinte requerer à Inspetoria Fazendária do seu domicílio tributário a expedição de Certificado de Crédito do ICMS, indicando o valor a ser utilizado e o fim a que se destina (art. 348, § 1º, “b”, I, RICMS BA).

A existência de saldo credor de ICMS passível de transferência, em seus estabelecimentos, conforme alegado pelo contribuinte, não o desonera do cumprimento da obrigação tributária, muito menos parece sequer razoável o procedimento anômalo observado pelo autuado, sob a alegação do lento processo de obtenção do certificado de crédito para pagamento das operações de transferências para sua unidade no Estado de Alagoas.

Em função de sua logística operacional, apenas as operações internas com leite (fresco, pasteurizado ou não) tiveram dispensado, pela legislação do Estado da Bahia, o lançamento e o pagamento do imposto, quando encerrado o DIFERIMENTO ou mesmo não sendo possível sua aplicação, conforme expressa indicação do art. 348 § 3º-A, RICMS BA.

As operações interestaduais por motivos óbvios são incompatíveis com o regime de substituição tributária por DIFERIMENTO, exceto quando haja dispensa do pagamento, no momento do seu encerramento, a exemplo das operações de saídas do leite destinadas a indústria de laticínio estabelecidas no Estado de Espírito Santo, hipótese em que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS fica atribuída ao estabelecimento de destino, conforme o art. 348, § 6º, I e II, RICMS BA.

Na hipótese, o estabelecimento destinatário deverá estar autorizado mediante regime especial concedido pelo Estado da Bahia, homologado junto à Secretaria de Fazenda do Estado de destino e o imposto recolhido através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, até o décimo dia subsequente ao encerramento do período decendial em que tiverem ocorrido as entradas do produto no estabelecimento, em favor do Estado da Bahia.

Disso não cuidou o impugnante, que adotou procedimento diverso e incorreu na falta de recolhimento do ICMS substituído por DIFERIMENTO, caracterizando a infração exigida no item 01 do presente Processo Administrativo Fiscal, no valor de R\$ 81.087,26.

Na infração 2, falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis (leite in natura), apurada mediante levantamento quantitativo de estoques ocorrida em 2008, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário (saídas tributáveis), omitindo recolhimento do ICMS no valor de R\$ 3.394,26.

O argumento defensivo é que movimentou, durante o exercício autuado, 5.336.810 litros de LEITE IN NATURA e que uma perda de 27.351 litros corresponde apenas a 0,51% daquele total, um percentual aceitável para fins de determinação de perdas ocorridas durante a movimentação do produto, desde o transporte, testes de impureza e armazenamento nos tanques.

Questiona ainda a aplicação da alíquota de 17% para quantificar o total do ICMS na omissão apurada, considerando que as saídas praticadas pelo impugnante ou são transferências internas, amparadas pelo DIFERIMENTO ou possuem alíquota de 12%, nas transferências para o Estado de Alagoas e a alíquota seria de 12%.

Verifico que a fiscalização apurou omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2008, tudo conforme demonstrativos analíticos e sintéticos juntados aos autos, fls. 13/29.

Em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, a fiscalização no desenvolvimento do roteiro da auditoria aplicada, tomou as quantidades registradas dos estoques (inicial e final dos exercícios) no livro Registro de Inventário de LEITE IN NATURA (fl. 13), adicionou as quantidades adquiridas consignadas nas notas fiscais de entrada (fls. 15/24), deduziu as saídas constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte (fls. 25/29), exigindo-se ICMS sobre as diferenças apuradas.

Elaborados os demonstrativos que deram origem a exigência, com base nos documentos fiscais requisitados pela fiscalização, em conformidade com o documento de fls. 08, devidamente escriturados pelo próprio autuado, além das cópias dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), além de provar que a sua escrituração específica com exatidão o produto comercializado ou transferido.

Importa destacar ainda que não houve, na infração em debate, qualquer presunção, mas um levantamento quantitativo de estoques de leite fresco com a apuração da diferença nas saídas de 27.351 litros e, ainda que corresponda a um percentual pequeno de 0,51% das saídas, não compete ao autuante desprezar a sua ocorrência. Observando-se, conforme o art. 347, III, “a”, RICMS, o imposto será lançado pelo responsável sempre que verificar qualquer fato que impossibilite a efetivação da operação ou evento futuro previsto como termo final do DIFERIMENTO, entre eles o perda ou desaparecimento da mercadoria objeto do benefício.

Desta forma, a apuração da aludida omissão de saída estaria a configurar a exigência de ICMS conforme exigido na inicial dos autos. Ocorre que, a teor do art. 348, § 3º-A, RICMS BA, as operações internas com leite fresco, quando encerrado o DIFERIMENTO ou não sendo possível sua aplicação, a legislação do Estado da Bahia dispensa o lançamento e o pagamento do imposto.

Para as operações com leite fresco, contidas especificamente no art. 466, RICM BA, o tratamento tributário é de DIFERIMENTO do lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas, destinadas a estabelecimento industrial situado neste Estado, para o momento que ocorrer a saída para outra unidade da Federação ou para o exterior (III) ou dos produtos resultantes de sua industrialização (IV)

Posto isso, a diferença encontrada, indicativa da omissão de saída nos termos encimados de 27.351 litros de LEITE IN NATURA não se encontra entre as hipóteses que põem termo ao regime de DIFERIMENTO, dando azo à exigência do imposto, não podendo presumir que as saídas ocorreram para outra unidade da federação por força do art. 632, VII, RICMS.

Assim, insubsistente é a infração 2.

Na infração 3, o autuado é acusado de aplicação da alíquota de 7% ao invés de 12% nas transferências de LEITE IN NATURA para o Estado de Alagoas.

O autuado não contesta a aplicação equivocada da alíquota interestadual, argumenta apenas a existência do saldo credor acumulado de ICMS no valor de R\$ 72.371,91, em outubro de 2009 capaz de suportar a exigência de R\$ 15.785,88 e R\$ 20.824,97, respectivamente, em novembro e dezembro

de 2009.

Examinando os autos, constato que foram destacados nas notas fiscais eletrônicas o ICMS a menor tendo em vista a aplicação da alíquota de 7%, nas transferências para o estabelecimento em Alagoas, quando o correto é a alíquota de 12%, conforme provam as cópias de NF-e acostadas aos autos, fls. 167/214.

Vimos que as transferências interestaduais do leite fresco encerram a fase de DIFERIMENTO, momento em que o ICMS deverá ser pago. O documento fiscal será emitido com destaque do imposto, anexado para acobertar o transporte das mercadorias o correspondente documento de arrecadação ou Certificado de Crédito do ICMS, caso o remetente disponha e pretenda dele fazer uso na operação. Nas operações interestaduais a alíquota a ser aplicada será de 12% (art. 50, II, RICMS BA), tampouco o autuado apresentou quaisquer provas da existência de créditos fiscais acumulados, nos termos do art. 108-A, RICMS BA ou a exibição do respectivo certificado.

Na Infração 3 caracterizada, no valor total de R\$ 36.610,85, conforme demonstrativo de fls. 59/60.

A infração 4 exige imposto recolhido a menos, tendo em vista a adoção como base de cálculo um valor inferior ao da aquisição ou entrada mais recente.

Alega o autuado que o fisco equivocadamente deixou de considerar a parcela de crédito presumido, considerando que ao adquirir determinada matéria prima, na formação do custo, o estabelecimento deverá abater do valor do custo a parcela do ICMS recuperável, já que tal parcela não constitui, de fato, um custo para a empresa.

Verifico que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo fiscal, às fls. 30/33, relacionando as saídas interestaduais patrocinadas pelo impugnant, evidenciando o valor do litro do leite in natura, que serviu à formação da base de cálculo das saídas interestaduais, confrontado-o com o valor da entrada mais recente, em outro demonstrativo em que se apurou mês a mês o custo de aquisição das mercadorias transferidas, às fls. 34/58.

A arguição defensiva de que deveria abater a parcela de ICMS recuperado não se justifica porque as operações de transferência do leite in natura estão sujeitas ao regime de DIFERIMENTO, o valor do ICMS não vem incluso no preço de compra, não é permitido sequer o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de DIFERIMENTO (art. 346, § 2º, RICMS BA), não gerando, portanto, crédito fiscal recuperável.

De outra banda, o crédito presumido previsto no art. 93, XI, RICMS de 5% (cinco por cento) para o leite in natura é um valor atribuído ao contribuinte, desde que obedecida a condição de repasse igual valor ao remetente, independente de pertencer ao mesmo titular, o que não foi observado pelo autuado.

Crédito presumido não é crédito fiscal oriundo diretamente da entrada de mercadoria tributada pelo ICMS no estabelecimento, mas, uma técnica de redução da carga tributária utilizada pelos Estados e Distrito Federal, quando não haja a correspondente tributação na etapa anterior.

Intimado para fazer prova do repasse de igual valor ao remetente, fl. 419, o autuado não se manifestou.

Face ao exposto, a infração 4 também resta caracteriza, no valor de R\$ 64.678,14.

Por fim, a infração 5 exige a falta de recolhimento de ICMS tendo em vista a omissão de entrada de LEITE IN NATURA desta feita com base na presunção legal de que ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, também não contabilizadas.

Por iguais razões como expostas na apreciação da infração 2 e, ainda mais por se tratar de presunção de que ocorreram saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, em função da constatação de entradas não contabilizadas (art. 4º, §4º, Lei nº 7.014/96), a

omissão de entradas em questão não se encontra entre as hipóteses que põem termo ao regime de DIFERIMENTO.

Não há como validar tal omissão de receitas tributáveis, considerando ainda que a presunção de que cuida esta infração é que os recursos são decorrentes de operações de comercialização de mercadorias tributáveis (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, o que, de fato, não ocorre nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, por não haver compra/venda e, conseqüentemente, pagamento por parte do autuado. A exigência fiscal, assim delineada não pode persistir, uma vez que a totalidade de saídas do autuado se refere às transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de LEITE IN NATURA. Assim, não é subsistente também a infração 5.

Posto isso, as infrações 1, 3, 4 são procedentes; as infrações 02 e 05 são insubsistentes e a infração 6, reconhecida pelo autuado, é também procedente.

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor total de R\$ 191.231,27.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281508.0001/11-4**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIO PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A. - ILPISA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 191.231,27**, acrescido da multa, de 60% prevista no artigo 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, em redação vigente à época dos fatos geradores da obrigação tributária, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício para uma das Câmaras do CONSEF nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA