

**PROCESSO** - A. I. Nº 298575.0094/08-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SADIA S.A.  
**RECORRIDOS** - SADIA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0028-03/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 30/11/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0357-12/12

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. É nula a Decisão que, em relação à 8ª infração, julgou pela nulidade do lançamento, em situação que permite o saneamento do feito, levando ainda em consideração que o contribuinte reconheceu o débito de parcela substancial do lançamento, o que detona o seu perfeito entendimento da matéria em discussão. Afastada a hipótese de incerteza e de falta de liquidez do lançamento. Retornem-se os autos à primeira instância para que, após o saneamento do feito, profira nova Decisão em relação à infração oito. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face da Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou procedente em parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/08 para cobrar ICMS, no valor de R\$1.131.063,06, em decorrência do cometimento de catorze infrações.

Necessário dizer que houve por parte do sujeito passivo o reconhecimento e recolhimento total do débito nas infrações 4, 5, 7, 9 e 10, e parcial nas infrações 2, 8, 11 e 12.

Com o exame da Junta, as infrações 1, 3, 4, 5, 7, 9, 10, 13 e 14 foram julgadas procedentes, as infrações 2, 11 e 12 foram julgadas parcialmente procedentes, a infração 6 foi julgada improcedente e a infração 08 foi julgada nula, conforme o quadro abaixo:

ITEM	VALOR ORIGINAL	RECONHECIDO	VALOR RECONHECIDO	RESULTADO DO JULGAMENTO	VALOR JULGADO	RV	RO
1	284.360,68	NÃO	0,00	PROCEDENTE	284.360,68	RV	
2	11.952,62	PARCIALMENTE	10.812,41	PARCIALMENTE PROCEDENTE	10.812,41		RO
3	21.591,83	NÃO	0,00	PROCEDENTE	21.591,83	RV	
4	4.562,22	SIM	4.562,22	PROCEDENTE	4.562,22		
5	20.593,84	SIM	20.593,84	PROCEDENTE	20.593,84		
6	6.773,96	NÃO	0,00	IMPROCEDENTE	0,00		RO
7	2.046,04	SIM	2.046,04	PROCEDENTE	2.046,04		
8	484.505,84	PARCIALMENTE	216.799,82	NULO	0,00		RO
9	487,36	SIM	487,36	PROCEDENTE	487,36		
10	3.614,80	SIM	3.614,80	PROCEDENTE	3.614,80		
11	72.482,50	PARCIALMENTE	21.678,80	PARCIALMENTE PROCEDENTE	24.278,61	RV	RO
12	42.664,97	PARCIALMENTE	32.270,06	PARCIALMENTE PROCEDENTE	37.178,22	RV	RO
13	172.822,90	NÃO	0,00	PROCEDENTE	172.822,90	RV	
14	2.603,50	NÃO	0,00	PROCEDENTE	2.603,50	RV	
	1.131.063,06		312.865,35		584.952,41		

Assim, com a sucumbência do Estado, são objeto do Recurso de Ofício as infrações 2, 6, 8, 11 e 12 e são objeto do Recurso Voluntário, ante a irresignação do Recorrente, as infrações 1, 3, 11, 12, 13 e 14, que abaixo transcrevo:

*Infração 01 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica empregada na comercialização de mercadorias. Total da infração R\$284.360,68 e multa de 60%; (RV)*

*Infração 02 - 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 presumido. Total da infração R\$ 11.952,62, e multa de 60%; (RO)*

*Infração 03 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por ter escriturado crédito em valor superior ao destacado no documento fiscal – o autuado estornou parte da diferença de alíquotas paga no período de nov/05 a jul/06, utilizando-se do crédito de 12%, sendo que em parte das Notas Fiscais a alíquota era efetivamente de 7%. Total da infração R\$ 21.591,83 e multa de 60%; (RV)*

*Infração 06 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como se fossem não tributáveis, regularmente escrituradas. Referente a saídas interestaduais. Total da infração R\$ 6.773,96 e multa de 60%; (RO)*

*Infração 08 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Referente a utilização indevida de benefício de microempresas nas saídas para contribuintes com apuração normal. Total da Infração R\$ 484.505,84 e multa de 60%; (RO)*

*Infração 11 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Total da infração R\$ 72.482,50 e multa de 60%; (RO e RV)*

*Infração 12 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Total da infração R\$ 42.664,97 e multa de 60%; (RO e RV)*

*Infração 13 - 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado [2005 e 2006], levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário - o das saídas tributáveis, Total da infração R\$ 172.822,90 e multa de 70%; (RV)*

*Infração 14 - Falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados [2005 e 2006]. Total da infração R\$2.603,50 e multa de 60%. (RV)*

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 5547 a 5584, arguindo a decadência de parte dos valores lançados e contestando total ou parcialmente as infrações 1, 2, 3, 6, 8, 11, 12, 13 e 14. Em réplica, os fiscais autuantes ofereceram Informação Fiscal às fls. 5953 a 5974, pedindo o afastamento da decadência e rebatendo alegações defensivas, pugnando pela procedência em parte do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 3ª JF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência parcial da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

#### **"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 apegava 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, restando 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”, supponho que os autuantes quisessem 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 feito 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-lo.*

*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."*

Ante a sucumbência do Estado, houve, na Resolução do Acórdão, a interposição do Recurso de Ofício pela JJF, consoante previsão legal, por efeito da procedência parcial nas infrações 2, 11 e 12, a improcedência da infração 06 e a nulidade da infração 8.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário às fls. 6058 a 6085, onde alega, após uma breve narração dos fatos ocorridos na lide e a transcrição de todas as infrações, que a Decisão recorrida merece ser reformada no que tange as infrações 1, 2, 3, 11, 12, 13 e 14, repisando os argumentos apresentados na sua Defesa, anteriormente apresentada, e refazendo todos os pedidos já postulados.

Preliminarmente, argui a ocorrência de decadência nas seis primeiras ocorrências, pois, como o Auto de Infração fora lavrado em 30.06.2008, as ocorrências anteriores a 30.06.2003 não poderiam ser mais lançadas.

Explica que a decadência aconteceu por ser o ICMS um imposto com lançamento feito por homologação e, portanto, de acordo com o art. 150, §4º do CTN, que transcreve, "*a decadência do direito de lançar do Fisco ocorre após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data do fato gerador*". Após passa a fazer digressões sobre o instituto da decadência e manifesta que, mesmo diante de toda a argumentação trazida aos autos, a 3ª JJF entendeu que a ocorrência da decadência não estava caracterizada em razão da legislação estadual fixar um prazo diferente ao disposto no CTN.

Cita e transcreve o artigo 146, III, 'b' da CF para afirma que não há dúvidas que somente Lei Complementar pode regular os institutos da prescrição e da decadência. Diante dessa premissa, alega que o citado art. 150, §4º do CTN é o responsável por essa tarefa, mas que, a JJF, considerou equivocadamente que a lei a que a alude o início do parágrafo §4º ("Se a lei não fixar prazo à homologação"), seria uma lei ordinária e não complementar.

Em socorro de sua tese cita a Súmula Vinculante nº 08 que determinou que somente a Lei Complementar pode dispor sobre a prescrição e decadência em matéria tributária.

Em seguida, passa para análise do mérito da infração 1.

Fala que energia elétrica é considerada uma mercadoria, passível de ser furtada, consoante já decidiu o STJ no Recurso de Habeas Corpus nº 5332/SP. Em sendo mercadoria e em sendo consumida pelo estabelecimento industrial e comercial, advoga que há direito ao crédito incidente sobre a energia elétrica, pois o ICMS é um imposto não-cumulativo, devendo ser compensado o valor do imposto incidente nas operações anteriores ao devido nas posteriores, consoante o art. 155, II e §2º, I da CF.

Alega que antes da entrada em vigor do art. 33, II da LC 87/96, o Fisco não admitia a manutenção dos créditos de energia elétrica consumida em áreas do estabelecimento não vinculadas ao seu processo comercial ou produtivo. No entanto, fala que a redação da Lei Complementar nº 87/96 admitia a manutenção de energia elétrica em qualquer hipótese, seja originado em consumo para produção ou consumo para uso nas demais áreas do estabelecimento.

Informa que, infelizmente, a LC 102/00, alterou a redação original do artigo 33 da LC 87/96, colocando somente três possibilidade de creditamento (i - objeto de operação de saída de energia

elétrica do estabelecimento; ii - consumida no processo de industrialização e; iii - consumo resultado de saída ou prestação para o exterior) sendo que a demais hipóteses, seria válidas somente a partir de 01.01.2003. Neste ponto, fala que tal alteração representa um retrocesso na eliminação de efeitos cumulativos na tributação do ICMS, pois os estabelecimentos comerciais que não destinem mercadorias ao exterior voltaram a deixar de ter direito ao crédito de ICMS na energia elétrica consumida em suas dependências, além de se mostrar inconstitucional, ante a inteligência do citado art. 155, II e §2º, I da CF.

Explica que a energia elétrica consumida pelo estabelecimento é insumo indispensável ao exercício de suas atividades, que estão sujeitas à tributação do ICMS, originando o direito ao aproveitamento do crédito do imposto embutido no prelo da aquisição da energia.

Alega que a Lei Complementar nº 102/00 restringiu a aplicação de um princípio constitucional de compensação do ICMS, o que a torna inconstitucional. Cita o professor José Eduardo Soares de Melo neste sentido.

Afirma que realmente aproveitou os créditos incidentes sobre a energia elétrica consumida por suas câmaras frigoríficas, pois, devido as características personalíssimas do seu processo industrial, tais valores são legais. Alega que as câmaras frigoríficas são *"uma extensão do processo de fabricação de seus produtos, tratando-se de continuidade do processo produtivo"*. Explica que, como produz mercadorias classificadas como de gênero alimentício, estas só estarão adequadas para o consumo humano *"se apresentados sob certas condições de refrigeração atingidas em câmaras frigoríficas"*. Nesta toadas, advoga que *"essa refrigeração é considerada industrialização, pois, sem está última etapa do processo produtivo, o produto não está apto"* para o consumo. Aduz que a falta de sanidade do produto por ausência de refrigeração e/ou congelamento adequado, configura crime, passível de punição penal.

Para embasar o seu raciocínio, colaciona aos autos o art. 46, parágrafo único do CTN que diz: *"considera-se industrialização o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo"*. Em seguida, junta jurisprudência do STF (RE nº 75.429-6/SP) relacionada com a industrialização de carnes resfriadas e o IPI, e do STJ tocando a matéria do creditamento de ICMS da energia elétrica usada no processo produtivo (RESP nº 404.432/RJ). Faz menção também a Acórdão do Processo Administrativo de nº 13925.000111/96-05 do Segundo Conselho de Contribuintes.

Faz novo pedido de perícia, em face do princípio da verdade material, para demonstrar que o recorrente desenvolve atividade industrial.

Ao final do tópico, repete a tese de que o congelamento/resfriamento de produtos alimentícios, por ser imprescindível a esses produtos, representa uma continuidade da atividade industrial da empresa, o que garante a manutenção dos créditos integrais do ICMS incidentes sobre a energia elétrica consumida por suas câmaras frigoríficas.

Passa para a discussão do item 2, relativo ao suposto creditamento indevido em razão do uso de crédito presumido.

Alega que a 3ª JJF acatou a conclusão dos autuantes, mas ignora os argumentos prestados em sua defesa, sobretudo os documentos juntados.

Assevera que o recorrente firmou com a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, Termo Atacadista onde na sua cláusula primeira prevê que o seu enquadramento no Decreto 7.799/00, ou seja, que a Empresa pode reduzir a alíquota para o percentual de 10% do ICMS, desde que os créditos do imposto sejam estornados. Alude que os documentos e livros de apuração juntados aos autos comprovam efetivamente o estorno de créditos consoante previsão legal.

Assim sendo, atesta que houve cerceamento de defesa *"uma vez que os argumentos, e a própria documentação acostada nos autos, não foram analisadas pela Junta, prejudicando e até mesmo anulando qualquer possibilidade de defesa"*. Nessa esteira, prossegue afirmando que, por juntar documentos que comprovam a legalidade do crédito, é necessário que seja desconsiderada a

infração guerreada, *"em razão do pagamento parcial e da comprovação da realização do estorno, através de planilha e do livro contábil já juntado"*.

A seguir, falar do item 3 da autuação, relativo ao suposto creditamento indevido em razão do uso de crédito presumido de escrituração em valor superior ao destacado no documento fiscal.

Alega que mais um vez a JJF se enganou, pois, conforme explica, os *"créditos são realmente oriundos de diferenças de alíquotas pagas a maior conforme se demonstra na planilha abaixo e em suas notas fiscais correspondentes, dos livros fiscais de débito e de crédito relativos aos períodos de novembro/dezembro de 2005 e janeiro à junho de 2006, além do valor do estorno realizado em Dezembro de 2006 no valor de R\$ 38.275,94(...), conforme comprovado através das cópias dos livros e notas fiscais juntadas com a Impugnação que foram mais uma vez ignoradas"*.

Em seguida, transcreve tabela que indica número de nota fiscal, mês, fornecedor, valor da nota, base de cálculo, alíquota, diferencial pago, o valor supostamente correto e diferença paga a maior. Ao final da referida tabela, alega que recolheu a título de diferencial de alíquota o valor de R\$85.518,63, sendo que, segundo propala, o correto seria somente, R\$42.242,72, havendo uma diferença paga a maior de R\$38.275,91.

Assevera que os valores autuados correspondem à créditos provenientes dos valores pagos à maior à título de diferencial de alíquota, realizados nos termos do art. 93, §5º, I do RICMS/BA vigente à época dos fatos, que após colaciona aos autos. Fala que a documentação juntada em sede de defesa foi ignorada na motivação do processo decisório, ou seja, no seu ponto de vista, entende que *"toda a documentação que comprova o estorno relativo à diferença das alíquotas, foram sumariamente ignorados e atuação mantida"*, arrematando que *"o acórdão incorreu em nítido cerceamento de defesa"*.

Concluí a defesa desse item dizendo que, conforme a análise das cópias dos livros fiscais e das notas fiscais e considerando que os créditos foram realizados dentro dos parâmetros legais da legislação do Estado da Bahia, não há possível falar em anulação desses créditos, e muito menos em aplicação de multa.

Ato contínuo, discorre sobre as infrações 11 e 12, conjuntamente, que versam sobre a falta de pagamento da diferença relativa de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento e aquisições de materiais de consumo.

Fala que o acórdão *"se restringe ao acatar os valores que a própria Recorrida, reconheceu como indevidas, ignorando, mais uma vez os documentos acostado da Impugnação"*. Novamente alega que houve cerceamento do direito de defesa *"uma vez que além de não haver nenhuma alusão aos documentos acostados nos autos, não há sequer alusão aos argumentos de defesa"*. Afirma que a análise dos documentos apresentados é requisito essencial para prolação da Decisão e que os documentos fiscais comprovam que as mercadorias foram efetivamente destinadas ao ativo fixo da Impugnante e para o seu consumo.

Por esses motivos, entende que é patente a necessidade de revisão da Decisão que deverá ser totalmente anulada.

Logo em seguida, abre tópico rebatendo as infrações 13 e 14, baseadas no levantamento quantitativo.

Aponta que o acórdão da 3ª JJF explicitou a diferença de levantamento quantitativo (art. 936 do RICMS) de arbitramento (art. 937 do RICMS). Fala que os critérios utilizados na fiscalização não foram os critérios do art. 936, pois não foi auferido o movimento real do recorrente, e muito menos foram consultados os seus livros fiscais. Sendo assim, diz que o que ocorreu foi verdadeiro arbitramento, consoante o art. 937 do RICMS vigente à época dos fatos.

Após se servir das lições dos professores Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel sobre o quê é arbitramento, assevera que não há qualquer situação de fraude ou vício de sua escrita fiscal que não permita a sua utilização e compará-la com os arquivos magnéticos entregues pelo



contribuinte. Alega que todas as saídas de mercadorias foram devidamente escrituradas, bem como foram emitidas notas fiscais, de forma que não houve qualquer vício ou fraude cometidos pelo contribuinte que motivem a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS pela fiscalização. Assevera novamente que não pode o Fisco adorar o arbitramento da base de cálculo por comodidade ou dificuldade em apurar eventual omissão de saídas tributáveis por escassez de tempo. Fala que *"bastaria o agente fiscal folhar os livros de inventário, notas fiscais e comprará-los ao arquivo magnético para concluir que não existe diferença nenhuma"*. Mais uma vez propala que não é possível desconsiderar toda a escrituração efetuada nos parâmetros legais e que o arbitramento somente deve ser aplicado quando a fiscalização não conseguir realizar seus trabalhos, em razão de ausência de livros ou escrituração.

Arremata dizendo que, tendo em vista que os livros e documentos permitem a correta apuração do *quantum* devido, o arbitramento do ICMS é totalmente indevido, devendo o Auto de Infração ser julgado insubsistente. Após discorre sobre o princípio da verdade material. Diz que a autoridade fiscal deve se utilizar de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento para apurar a verdade material. Cita Emereciano para dizer que cabe ao agente fiscal averiguar os fatos realmente ocorridos e que restou comprovado pela planilha e livros fiscais juntados aos autos, por amostragem, as incongruências existentes, sendo tal documentação sequer mencionada na Decisão.

Em seguida, mesmo afirmando a existência de "pequena diferença" entre o registro de entradas e saídas das mercadorias, alega que seu sistema é unificado e acusa qualquer remessa entre suas filiais e que tais diferenças *"não ensejam o recolhimento do imposto a menor na medida em que as mercadorias não chegaram fisicamente na filial, contudo estas já foram remetidas a esta, e conforme se comprova nos livros de entradas da mercadoria"*.

Aponta que é plenamente possível apurar a quantidade de caixas referente à mercadoria autuada, conforme os seguintes exemplos:

- a) Sobrecoxa de frango congelada Sadia - Nota Fiscal de trânsito nº 530227-1;
- b) Coxa de Frango congelada Sadia - Nota Fiscal de trânsito nº 530227-1;
- c) Corte congelados de frangos (coxa e sobrecoxa) - Nota Fiscal de trânsito nº 723993-1, 745409-1 e 7239937-1;
- d) Bacon inteiro Sadia - Nota fiscal de trânsito nº 445807-1, 447053-1 e 44997-1;

Alega que diante da documentação que comprova o trânsito dessas mercadorias, o imposto foi recolhido nos termos da legislação em vigência, ainda que fossem verificadas tais diferenças meramente formais em termos de registros.

Neste ponto, pede a realização de prova pericial para análise dos documentos contábeis da empresa, como o registro de inventário, os livros de registros de entradas e de saída, com a realização de auditoria de estoques, com base nas notas fiscais de trânsito juntadas nos autos e análise dos livros fiscais, para demonstrar que não houve nenhum prejuízo ao Fisco baiano.

Por fim, pede que seja dado provimento ao Recurso e que essa CJF julgue totalmente improcedente o lançamento do Auto de Infração em epígrafe e que as intimações sejam dirigidas no endereço da Patrona do recorrente.

Após os autos foram encaminhado à PGE para análise.

Em despacho de fls. 6091, a i. Procuradora do Estado Aline Solano Souza Casali Bahia, encaminha os autos para o Procurador Chefe da PROFIS, em face do incidente de Uniformização de Orientação Jurídica PGE 20103912360 que discutia a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Em 03.11.11, o i. Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta, manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título *"PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO"* afirmando que não foi acolhida a

proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “à PROFIS para que seja elaborada uma minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido Parecer da PGE/PROFIS (fls. 6093 a 6097), da lavra da i. Procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, fazendo uma breve explanação dos fatos, do lançamento, do Recurso e dos cerne das questões envolvidas. Entende que estão ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão, ora recorrido.

Sobre a questão preliminar, assevera que o art. 107 do COTEB está em conformidade com o disposto no art. 150, §4º, primeira parte, do CTN, concluindo que o prazo decadencial é de cinco anos a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, em relação aos fatos geradores de 2003, o prazo da Fazenda teve início em primeiro de janeiro de 2004, devendo ser afastada a alegação de decadência.

Aponta que falece competência a este CONSEF para julgar as arguições de inconstitucionalidade tecidas pelo Recorrente, consoante o art. 167, I, do RPAF/BA.

Quanto à infração, fala que esta caracterizada em plena consonância com os termos art. 29, §1º, III, 'b' da Lei nº 7.014/96, pois, o contribuinte *"está inscrito no cadastro da SEFAZ no segmento de comércio atacadista de produtos alimentícios, razão pela qual a utilização de câmaras frigoríficas essenciais para conservação dos produtos é um requisito inerente ao estabelecimento comercial que opera com produtos congelados"*.

Propala a n. Procuradora que a arguição de nulidade da Decisão, em face da apreciação das provas documentais deverá ser afastada, pois, não houve prejuízo ao direito de defesa e por constar no acórdão guerreado, motivação expressa do julgador valorando as provas documentais carreadas aos autos e explicando a razão da negativa da prova pericial.

Quanto ao item 2, aponta que o recorrente reconhece parte do valor lançado, sendo que os autuantes também concordam com a exclusão de algumas parcelas referentes ao exercício de 2006, remanescendo um montante tributável de R\$ 10.812,41, e, por seu turno, o recorrente não trouxe aos autos, provas capazes de alterar ou modificar os valores remanescentes.

Na infração 3, diz que o Recorrente volta a pedir a nulidade do julgamento face a ausência de apreciação das provas documentais. Alega que falece razão ao Recorrente, pois não foram juntadas ao PAF nenhum elemento matéria capaz de lastrear suas alegações.

Em relação às infrações 11 e 12, fala que o Recorrente assegura a desconsideração das provas materiais apresentadas na impugnação inicial. Aponta que no acórdão vergastado, foram acolhidos os valores sugeridos pelos autuantes e sendo foram reduzidos os valores apurados, com base na consideração dos elementos probatórios carreados pelo contribuinte em sua defesa inicial.

Por fim, quanto às infrações 13 e 14, menciona que não são válidos os argumentos defensivos de que houve arbitramento da base de cálculo, pois, o roteiro de fiscalização adotado no lançamento tributário foi o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, com previsão no art. 936 do RICMS/BA, e que o referido roteiro está lastreado em elementos fiscais e contábeis objetivos da empresa, tais quais, estoques final e inicial, entradas, saídas, preço médio, sendo que, no presente PAF, o autuante retirou os dados de forma direta dos livros e documentos fiscais disponibilizados pelo Recorrente.

Diante do relatado, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Inicialmente vislumbro uma questão importante relacionada ao Recurso de Ofício sob apreciação, que me conduz de imediato à sua análise, especificamente naquilo que diz respeito à infração número 8 (oito).

A acusação está posta nos seguintes termos: “*Infração 08 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Referente a utilização indevido de benefício de microempresas nas saídas para contribuintes com apuração normal. Total da Infração R\$ 484.505,84 e multa de 60%;*”

De acordo com o voto do i.relator da instância a quo “*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%*” (grifo não original) enquanto que os autuantes argumentaram “*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*”.

Ora, analisando os fatos acima, nota-se, sem qualquer dificuldade, que a acusação está posta de forma clara e que o recorrido a entendeu perfeitamente, tanto que reconheceu ser devida parcela considerável da autuação e discutiu apenas aquilo que entendeu não ser devido, ou seja, a parcela que o nobre relator intitulou como “*o restante*”. Não vejo qualquer dificuldade que se relacione a incerteza ou falta de liquidez no lançamento, até porque, se isto de fato existisse, o recorrido teria suscitado este argumento e, obviamente, não reconheceria como devido expressivo valor do lançamento.

Destaco, ainda, que se porventura em relação à parcela do débito discutida, remanescesse dúvidas ao julgador, esta seria uma questão que poderia ser perfeitamente saneada e esclarecida, através de uma diligência específica.

Isto posto, por entender que a situação fática presente nestes autos dispensa maiores comentários, voto pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício para afastar a nulidade da infração 8 (oito), devendo os autos retornar à primeira instância para que, após o saneamento do feito, profira o julgamento do mérito da referida infração. Em consequência, resta **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **298575.0094/08-4**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento em relação à infração nº 8.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS