

**A. I. Nº** - 298629.0054/11-2  
**AUTUADO** - TOPFRIOS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - IARA ANTÔNIA DE OLIVEIRA ROSA  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** 10.02.2012

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACORDÃO JJF Nº 0021-05/12**

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ÊRRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR OPERAÇÕES DE SAÍDAS. REDUÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO FISCAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. O benefício só se aplica para *contribuintes inscritos no Cadastro do ICMS*, conforme previsto no art. 1º do Decreto nº 7799/00. Comprovada operações de vendas para adquirentes na condição de isento, contribuinte especial e inapto. Exigência subsistente; 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDAS PARA CONTRIBUINTES, NA CONDIÇÃO DE INAPTOS, LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição, é do contribuinte que efetuar a saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto. Exigência subsistente. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As diferenças apuradas constituem comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. Insuficientes as razões de defesa para elidir a imputação. Exigências subsistentes. Rejeitadas preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/09/2011, exige o crédito tributário no valor de R\$ 46.055,55, em decorrência da constatação de quatro irregularidades, a saber:

INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$ 33.930,15, em razão de utilização indevida do benefício da redução de base de cálculo do Termo de Acordo do Decreto nº 7799/00, para vendas de contribuintes inaptos e isentos, nos exercícios de 2009 e 2010 (anexos I a IV);

INFRAÇÃO 2 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, no valor de R\$ 8.681,90, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no exercício de 2009 (anexo V);

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 268,04, 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 entrada – 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 de 2009 (anexos VI a IX), e

INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 3.175,46, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2010, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis (anexos X a XIII).

O autuado, em sua impugnação, às fls. 129 a 147 dos autos, através de seu advogado legalmente constituído, após destacar que atua no comércio atacadista de gêneros alimentícios, com predominância em derivados do leite e iogurtes, preliminarmente argui a nulidade da infração 01, sob alegação de que, conforme disposto no art. 39 do RPAF (Decreto nº 7.629/99), o Auto de Infração deve atender aos requisitos da legalidade, tais como: a descrição dos fatos considerados infrações de forma clara, precisa e sucinta; a indicação do dispositivo da legislação, relativamente a cada situação, além de outros que possibilite identificar a infração cometida. Salienta que os dispositivos indicados como fundamento legal da primeira infração, não atende estes critérios ao consignar: “*Artigo 11, combinado com artigo #(75 a 87, a depender da hipótese ou da operação, a serem especificados)# 124 do Decreto 6.284/97*”. Diz não caber ao autuado identificar qual dispositivo legal foi infringido. Assim, requer o acolhimento desta preliminar para declarar nula a infração 1.

Em seguida diz que, da infração acima (anexo III), a fiscalização entende que houve vendas para contribuintes isentos e não contribuintes no valor de R\$ 4.604,70, do que diz ser insignificante o percentual de vendas para não contribuintes e especiais em relação às vendas realizadas para empresas comerciais, como também que o Estado não perdeu arrecadação com as vendas efetivadas, tendo em vista que os contribuintes também pagam seus tributos por ocasião da comercialização destes produtos.

Aduz, ainda, que a legislação do ICMS na Bahia não proíbe a venda para pessoas isentas, nem muito menos para empresas inaptas, pois, de acordo com o art. 1º do Decreto nº 7799/00, a isenção se aplica para contribuintes inscritos, mas não faz qualquer ressalva se este estiver com sua inscrição inapta ou irregular. Assim, entende que não há vedação qualquer para a comercialização com empresas que estejam com suas inscrições irregulares.

Alega que, para efetuar suas vendas, se utiliza do sistema de emissão de nota fiscal eletrônica, por meio de sistemas informatizados, com a devida autorização pela autoridade tributária competente, mediante assinatura digital do emitente. Logo, não pode jamais, este mesmo documento, autorizado pelo Estado, servir como prova de suposta irregularidade, sob pena de concluir que o Estado falhou ao permitir a venda de mercadorias para contribuintes inaptos. Salienta que emite uma média de 250 notas fiscais por dia, sendo praticamente impossível verificar junto ao cadastro do Estado se seu cliente está ou não regular, do que entende caber ao ente tributante fiscalizar seus contribuintes, e não inverter tais tarefas, exigindo que os contribuintes fiscalizem uns aos outros, o que só faz na primeira venda a ser realizada. Cita jurisprudência.

Registra que a condição necessária para emissão de nota fiscal eletrônica é que o seu destinatário esteja com seu cadastro regular, sob pena de não estando, ter a nota denegada.

Por outro lado, aduz que os impostos decorrentes das operações realizadas com contribuintes inaptos foram regularmente recolhidos pelo autuado. Diz que, para aplicação da suposta irregularidade, o Estado alega que deixou de receber o ICMS pela futura venda por parte do destinatário das mercadorias, porém tal alegação não deve prosperar, pois os respectivos destinatários recolheram seus tributos, por ocasião das vendas por eles realizadas, o que pode ser constatado nos sistemas de informação do próprio Estado da Bahia, declarados através DMA, DME, SINTEGRA e Imposto de Renda.

Assim, ultrapassadas as preliminares, requer que sejam acolhidas as razões de mérito, julgando improcedente, tanto para o item vendas a não contribuintes, quanto ao item venda para contribuintes inaptos, sendo desnecessária a aplicação de qualquer penalidade, pois não existe o descumprimento da obrigação principal tipificada na norma.

Inerente à segunda infração, cuja acusação é de que o contribuinte deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, tendo a autuante detalhado (anexo V) as vendas realizadas para contribuintes inaptos, diz que a autuante, nesta infração, contraditoriamente, considerou os inaptos como contribuintes, enquanto na infração anterior não considerou. Assim, requer sua nulidade.

Em seguida, registra que os produtos relacionados pela autuante, tido como sujeitos à substituição tributária prevista no art. 353 do RICMS/BA, estão de fato enquadrados na norma supra, mas que, lamentavelmente, não foi observado pelo preposto fiscal que já tinham sido tributados com a incidência do ICMS na entrada no estabelecimento, encerrando a fase de tributação, não havendo que se falar em retenção do ICMS, sob pena de “*bis in idem*”. Assim, requer a anulação da infração.

No tocante às infrações 3 e 4, o defendente diz que, inicialmente, cabe uma indagação sobre o arbitramento, o qual tem caráter excepcionalíssimo, só tendo cabimento quando impossível ao fisco verificar a documentação fiscal. Sendo assim, não se enquadrando na hipótese de cabimento, o arbitramento está eivado de validade, devendo ser considerado ilegal e anulada a infração.

No mérito, diz que a auditoria de estoques realizada não foi elaborada com uma técnica perfeita, visto que a autuante não observou que existem outras saídas de mercadorias, não contempladas no seu levantamento, tendo em vista que os produtos comercializados são todos perecíveis com validade entre 30 e 45 dias. Assim, se não vendidos dentro do prazo de validade, deverão ser destruídos, sendo baixados dos estoques através de notas fiscais específicas para tal finalidade, as quais não foram consideradas no levantamento fiscal. Desta forma, os valores apontados como omissões de saídas pela fiscalização representam exatamente o valor das baixas de estoque, não sendo possível encontrar diferença em nenhum produto analisado, salvo nos casos de consumo destes produtos, motivo pelo qual a infração é desprovida de validade. Diz, ainda, que pequenas diferenças apuradas não constituem ilegalidade.

Por fim, requer a nulidade de todas as infrações, tornando os impostos exigidos sem efeito, bem assim as multas pretendidas, por não estarem devidamente comprovadas as infrações.

A autuante, em sua informação fiscal, às fls. 175 a 181, ressalta que, em relação à primeira infração, a exigência tem como fundamento o artigo 11, combinado com os artigos 75 a 87, a depender da hipótese ou operação, a ser especificada e artigo 124, todos do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).

Diz que o art. 11 dispõe que “*Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição*”. Afirma que esta hipótese ocorreu quando o autuado reduziu a base de cálculo nas vendas para isentos e especiais e contribuintes inaptos em desacordo ao que rege o art. 1º do Decreto nº 7799/00.

Quanto aos artigos 75 a 87 do RICMS/BA, referem-se à redução de base de cálculo de determinado produto ou operação que deverá ser considerado no cálculo da redução indevida do Termo de Acordo do Decreto nº 7799/00.

Já o art. 124 do RICMS/BA, refere-se à data em que o ICMS deverá ser recolhido.

Assim, a autuante entende que o enquadramento atende completamente ao que dispõe o art. 39 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), pois possibilita identificar claramente a infração cometida.

Em relação à alegação de que o Estado não perdeu arrecadação com as vendas realizadas para isentos e contribuintes especiais, tendo em vista que os contribuintes também pagam seus tributos por ocasião da comercialização dos produtos, a autuante informa que isento e contribuintes

especiais não são contribuintes do ICMS, portanto, eles não comercializam estes produtos e, conseqüentemente, o Estado perde sim arrecadação com as citadas vendas.

Quanto à alegação de que a legislação do ICMS na Bahia não proíbe a venda para empresas inaptas e que a redução de base de cálculo do art. 1º do Decreto nº 7799/00 se aplica para contribuintes inscritos, mas não faz qualquer ressalva se este estiver com sua inscrição inapta ou irregular, a autuante informa que o aludido artigo 1º do Decreto nº 7799/00 se aplica para *contribuintes inscritos* e o art. 165 do RICMS/BA determina que seja processada a desabilitação de contribuinte do Cadastro, em decorrência de baixa, suspensão ou inaptidão da inscrição. Logo, se no período em que foram efetuadas as vendas os adquirentes estavam baixados ou inaptos, estas empresas estavam desabilitadas no CAD-ICMS, não podendo ser consideradas como contribuintes inscritos no CAD-ICMS.

Em relação à alegação de que o requerente, para efetuar suas vendas, se utiliza do sistema de emissão de nota fiscal eletrônica e que os produtos vendidos para um contribuinte com inscrição inapta foram efetuados com a permissão do Estado, não podendo este punir uma operação por ele autorizada, o preposto fiscal aduz que o fato de o autuado emitir nota fiscal eletrônica com autorização do Estado para vendas a isentos, contribuinte especiais e inaptos, não lhe dá o direito de redução de base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº 7799/00 para estas vendas, pois não há previsão legal para esta hipótese, como também a autorização dada pelo estado é para emissão da nota fiscal e não para homologação das vendas do contribuinte. Registra que o fato de que a partir de outubro o Estado está denegando venda a contribuintes inaptos, não desobrigava o autuado anteriormente da consulta da situação cadastral do adquirente.

No tocante à segunda infração, a qual o defensor alega que a autuante considerou inaptos como contribuintes, enquanto na infração anterior não considerou assim, o preposto fiscal informa que a alegação do contribuinte está equivocada, pois na primeira infração o inapto é considerado contribuinte sim, só que contribuinte não inscrito, razão de terem sido elaborados demonstrativos separados para isentos e especiais (não contribuintes), anexos I e IV, e para inaptos (contribuintes), anexo II, na infração anterior.

Inerente à alegação de que os produtos relacionados já tinham tido o imposto pago por substituição tributária, a autuante informa que os produtos listados no anexo V não são produtos de substituição tributária, constantes no Anexo 88 do RICMS/BA, por isso não houve o pagamento do imposto por ocasião das entradas. Diz que a exigência da substituição da infração 2 se trata da hipótese do art. 353, inciso I, do RICMS/BA, que prevê a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS ao contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto.

Ressalta que o demonstrativo do anexo V foi criteriosamente elaborado, através da consulta do NCM dos produtos nas notas fiscais de entrada, sendo retirados todos os produtos constantes do Anexo 88 do RICMS.

No que diz respeito às infrações 3 e 4, a autuante informa que a omissão de entrada apurada não foi feita através de arbitramento, mas, sim, através de todas as notas fiscais de entradas e saídas do exercício de 2009 e os estoques iniciais e finais fornecidos pelo contribuinte, ensejando 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.

Quanto à alegação defensiva de que não foram consideradas notas fiscais de saídas de mercadorias baixadas dos estoques, as quais se encontravam fora da validade, a autuante diz que o autuado contestou as infrações 3 e 4 neste mesmo item, porém não distinguiu qual das infrações ele estava se referindo; não identificou quais notas fiscais não foram contempladas no levantamento fiscal e a qual mercadoria se refere, como também não anexou qualquer documento comprobatório para averiguação do alegado.

Registra que, se o defensor afirma que o total das saídas apuradas pela empresa não é diferente do total das saídas apuradas pela fiscalização, então os levantamentos efetuados pela autuante não precisam ser corrigidos.

Em relação à alegação de que pequenas diferenças não constituem ilegalidade, a autuante sustenta não haver previsão legal para não cobrar ICMS em pequenas diferenças.

Por fim, aduz que os valores e quantitativos que serviram de base para estes itens da autuação encontram-se perfeitamente demonstrados nos anexos VI a XIII, sendo parte integrante dos autos.

## VOTO

Preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade da primeira infração, a qual foi descrita de forma clara e precisa, pois verifico que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual a exerceu plenamente, tendo o próprio defendente citado peculiaridades sobre suas operações e produtos, objeto desta infração, demonstrando cabalmente que tinha consciência do que estava sendo acusado e do que se defendia, sendo impertinente sua alegação de que “...*não cabe ao autuado identificar qual dispositivo legal foi infringido*”, tendo em vista o enquadramento no qual consigna os artigos “75 a 87, *a depender da hipótese ou da operação*”, quando da redução indevida do benefício da base de cálculo nas vendas para isentos e especiais e contribuintes inaptos, em desacordo ao que rege o art. 1º do Decreto nº 7799/00, conforme previsto no art. 11 do RICMS/BA e demonstrado nos anexos I a IV dos autos.

No mérito, observo que as razões de defesa relativas à infração 1 são insuficientes para elidir a exigência fiscal, visto que, nos termos previsto no art. 11 do RICMS/BA, o qual estipula para fruição do benefício fiscal a satisfação da prestação sob condição, restou comprovada a aplicação indevida da redução da base de cálculo nas operações de vendas para adquirentes na condição de isentos, contribuintes especiais e contribuintes inaptos, haja vista que o referido benefício só se aplica para *contribuintes inscritos no Cadastro do ICMS*, conforme previsto no art. 1º do referido Decreto, o que implica na efetiva regularidade do adquirente na atividade comercial para obtenção do benefício fiscal da redução da base de cálculo, não sendo condizente com as condições de isentos, contribuintes especiais ou inaptos, os quais não se encontram no exercício da atividade comercial, independentemente de tais operações ocorrerem com emissão de nota fiscal eletrônica; em percentual insignificante ou de que não houve perda na arrecadação, sob a premissa infundada de que tais contribuintes pagam seus tributos por ocasião da comercialização destes produtos.

Deve-se ressaltar que a política do benefício fiscal de redução da base de cálculo pelos atacadistas quando das vendas internas para contribuintes no Estado da Bahia, visa fomentar e fortalecer o mercado interno baiano, diminuindo o custo das mercadorias, no entanto, quando adquiridas por estabelecimentos não comerciais, tal incentivo perde o seu objetivo. Exigência subsistente.

Inerente à segunda infração, a qual exige do remetente a falta da retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em razão dos adquirentes se encontrarem, à época das operações, na condição de contribuintes inaptos no Cadastro do ICMS, nos termos previstos no art. 353, inciso I, do RICMS/BA, o qual atribui a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS ao contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto, também verifico a subsistência da exigência, visto que o contribuinte inapto é considerado contribuinte não inscrito, por se encontrar irregular perante a Secretaria da Fazenda ou até mesmo não se encontrar mais estabelecido, razão da antecipação do imposto pelas operações futuras.

Também não restou comprovada a alegação defensiva de que os produtos relacionados já tinham sido tributados com a incidência do ICMS na entrada no estabelecimento, encerrando a fase de

tributação, não havendo que se falar em retenção do ICMS, sob pena de “*bis in idem*”. A mesma foi refutada pela autuante, quando da sua informação fiscal, no sentido de que o demonstrativo do anexo V foi criteriosamente elaborado, através da consulta do NCM dos produtos nas notas fiscais de entrada, sendo retirados todos os produtos constantes do Anexo 88 do RICMS. Como o apelante não especificou e nem comprovou quais das mercadorias objeto desta exigência tiveram o imposto pago por substituição tributária, mantenho a infração, tendo em vista os produtos elencados, a título de exemplo, às fls. 24 a 26 do PAF. Exigência subsistente. Infundado o pedido de nulidade.

Melhor sorte não obteve o defendente quanto às infrações 3 e 4, relativas às exigências decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2009 e 2010, respectivamente, tendo no primeiro exercício constatado entradas omitidas, ensejando na presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, 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. Já no exercício de 2010, se apurou omissão de saídas tributáveis, a qual, por sua natureza, se não demonstrada a existência de falhas no levantamento, por si só comprova, de forma indubitável, o ilícito fiscal cometido. Portanto, no caso concreto, não há de se falar em arbitramento como, equivocadamente, alega o defendente, sendo mais uma vez infundado o seu pedido de nulidade da infração.

Quanto à alegação de que na auditoria de estoque não foi considerada outras saídas de mercadorias, deterioradas ou fora da validade, baixadas dos estoques através de notas fiscais específicas para tais finalidades, também o defensor alega mais não aponta que mercadorias e que notas fiscais deixaram de ser consideradas no levantamento fiscal sob estas condições, como também não anexou qualquer documento comprobatório da sua alegação, contrariando, assim, o que reza o artigo 123 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o qual assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento, acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Infrações subsistentes.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298629.0054/11-2**, lavrado contra **TOPFRIOS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 46.055,55**, acrescido das multas de 60% sobre R\$42.612,05; 70% sobre R\$268,04 e 100% sobre R\$3.175,46, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de janeiro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR