

**A. I. N°** - 298616.0003/11-9  
**AUTUADO** - SADIA S.A.  
**AUTUANTE** - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 28.09.2012

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACORDÃO JJF N° 0238-04/12**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** ENERGIA ELÉTRICA. Estabelecimento comercial não pode usar crédito por aquisição. **b)** NOTA FISCAL SEM DESTQUE DE ICMS. **c)** AQUISIÇÃO DE ATIVO FIXO. FALTA DE ENTREGA E APRESENTAÇÃO DO CIAP. NÃO COMPROVADA A CERTEZA DO DIREITO. O uso de crédito fiscal é condicionado à previsão dos arts. 91, 93, §§, 11, 12, 17, I e 339, do RICMS-BA. Infrações procedentes. **d)** MERCADORIAS ISENTAS. A descrição “produtos diversos” não identifica a natureza tributária da mercadoria, se tributáveis ou não. Falta de elemento suficiente para determinar, com segurança, a infração. Infração nula. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Ao contrário do que afirmou o impugnante, o instituto do diferencial de alíquotas não foi revogado pela LC 87/96, a teor dos arts. 5º, I, e 69, RICMS/97 c/c art. 13, I, “j” da Lei 7.014/96. Infrações procedentes. **3. BENEFÍCIO FISCAL. a)** DEC. 7.799/2000. USO INDEVIDO. **a.1)** VENDA A NÃO CONTRIBUINTE DE ICMS. Há distinção entre contribuinte de fato e de direito do ICMS. A inscrição no CAD-ICMS necessariamente não atribui à pessoa a condição de contribuinte do ICMS que é taxativamente definida na LC 87/96 (art. 4º) e Lei 7.014/96 (art. 5º). **a.2)** OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CRÉDITO PRESUMIDO. USO MAIOR QUE O PERMITIDO. O correto cálculo da auditoria demonstra apropriação maior que a permitida na escrita fiscal. VENDAS A CONTRIBUINTE INAPTOS OU DESABILITADOS. **a.3)** VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não permitido o benefício fiscal por expressa exclusão do art. 4º do Dec. 7.799/00. **b)** DEC. 7.466/98 (MICROEMPRESA). **b.1)** VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.2)** VENDAS A CONTRIBUINTE INAPTOS OU DESABILITADOS. **b.3)** FALTA DE REPASSE DO DESCONTO DE 10%. **b.4)** VENDAS A CONTRIBUINTE DO REGIME NORMAL COM CARGA TRIBUTÁRIA DE MICROEMPRESA. **4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a)** FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. **b)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DE ICMS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS

SUBSEQUENTES. c) FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. VENDAS A CONTRIBUÍNTES NA CONDIÇÃO CADASTRAL DE “INAPTOS” OU “DASABILITADOS. Os dados e valores das infrações não foram contestados. Provas cadastrais autuadas informam a inaptidão dos destinatários das vendas do autuado. Infrações caracterizadas. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DOCUMENTOS FISCAIS. MAIOR VALOR MONETÁRIO – O DAS SAÍDAS. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não há protesto dos valores exigidos. Os dados do levantamento fiscal foram atestados pelo autuado antes da lavratura do AI. Infrações caracterizadas. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Notas Fiscais colhidas no CFAMT. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/09/2011, reclama ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no total de R\$1.018.764,07, imputando ao autuado as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias. Trata-se de utilização indevida de crédito de ICMS originado de aquisição de energia elétrica. A atividade principal do contribuinte é Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios em Geral, conforme banco de dados da SEFAZ-BA para a inscrição estadual supracitada. Neste sentido, não se fala em produtos industrializados e sim em mercadorias comercializadas, o que justifica esta infração, uma vez que o usufruto desse tipo de crédito fiscal de ICMS está diretamente relacionado à fase industrial e não comercial de mercadorias, conforme legislação tributária em vigência no período ora assinalado: tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento, o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir de 1º de janeiro de 2011 (Lei nº 7.014/96, art. 29, § I, Inciso III, alínea b). Valor Histórico: R\$124.962,69 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documento(s) fiscal(is), se refere ao ingresso de mercadorias proveniente de Brasília (DF), através da Nota Fiscal de nº 403.034, de 11.04.2007, sem destaque do ICMS. Neste caso, houve apropriação indevida do crédito fiscal do ICMS não destacado em documentação fiscal. Valor Histórico: R\$5.225,47 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Trata-se de Crédito Indevido de ICMS de mercadorias classificadas como produtos diversos, cuja impossibilidade de usufruto está diretamente relacionada à imprecisão da sua descrição. Valor Histórico: R\$449,65 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Trata-se de ingresso de mercadorias destinadas ao uso e consumo, com recolhimento a menos do diferencial de alíquota, cujas notas fiscais foram

devidamente registradas, conforme livros de Entrada e Apuração de ICMS. Valor Histórico: R\$3.686,49 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Trata-se de ingresso de mercadorias destinadas ao uso e consumo, com recolhimento a menor do diferencial de alíquota, cujas notas fiscais foram devidamente registradas, conforme livros de Entrada e Apuração de ICMS. Valor Histórico: R\$642,77 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Refere-se ao uso indevido de crédito de ICMS oriundo de ativo imobilizado. O direito de uso da proporção de 1/48 do valor do crédito do ICMS da aquisição de bens do ativo imobilizado, além do lançamento no livro de apuração de ICMS como Outros Créditos, está condicionado à entrega do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Imobilizado), nos termos dos parágrafos 11 e 12 do art. 93, bem como do art. 339 RICMS-BA. O contribuinte, apesar de intimado em 01/07/2011, não entregou os livros CIAP, de 2006 e 2007, não comprovando, portanto, o direito ao uso do crédito do ICMS de ativo imobilizado, impossibilitando a pertinência dos créditos utilizados. Valor Histórico: R\$12.586,68 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 - Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, o Contribuinte signatário do Termo de Acordo (Decreto nº 7.799/2000), com direito à redução da base de cálculo das saídas de mercadorias em 41,176% exclusivamente para contribuintes neste Estado, houve utilização dessa prerrogativa para não contribuintes de ICMS, a exemplo de hospitais, hotéis, construtoras, dormitórios. Valor Histórico: R\$44.791,93 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 8 - Utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Por ser signatário do Termo de Acordo Atacadista - Decreto nº 7.799/2000 - o contribuinte faz jus ao crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS incidente nas operações interestaduais (art. 2). O cálculo apresentado pelo contribuinte, e registrado mensalmente em livro de Apuração de ICMS, no entanto, apresenta valores a maior em função, possivelmente, da extensão desse benefício às mercadorias enquadradas na substituição tributária, cuja vedação está prevista no art. 4, Inciso I, do mencionado decreto. Os cálculos utilizados nesta infração levaram em consideração apenas às mercadorias com tributação normal neste Estado, conforme planilha em anexo. Para fins de apuração de valores desta infração, considerou-se nos levantamentos os valores mensalmente lançados, pelo contribuinte, conforme Livro de Apuração de ICMS, de 2007. Valor Histórico: R\$19.009,24 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 9 - Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Contribuinte signatário do Termo de Acordo Atacadista (Decreto n. 7.799/2000), com direito à aplicação da redução da base de cálculo em 41,176% para contribuintes em plena atividade mercantil. Esta infração refere-se à aplicação indevida dessa redução para contribuintes considerados INAPTOS, ou desabilitados, conforme banco de dados da SEFAZ-BA, redução essa exclusiva para contribuintes com atividade normal de comercialização de mercadorias, sem nenhum tipo de restrição cadastral. Valor Histórico: R\$5.235,04 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 10 - Recolheu a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Contribuinte signatário do Termo de Acordo Atacadista (Decreto nº 7.799/2000), com direito à aplicação da redução da base de cálculo em 41,176% para contribuintes em plena atividade mercantil, destinadas às vendas de mercadorias neste Estado, exceto para aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, houve, indevidamente, extensão desses benefícios para mercadorias tais como: corte congelado de frango, peito frango congelado, peru congelado etc., todas pertencentes ao grupo produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos,

salgados ou temperados, conforme previsão do Item 9, Inciso II, Art. 353 - RICMS-BA. Valor Histórico: R\$42.393,15 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 11 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Trata-se de comercialização de mercadorias para microempresa, com aplicação da alíquota de 7%. Nesta infração, houve, indevidamente, extensão dessa prerrogativa também para mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que configura uso indevido do benefício de microempresa. Valor Histórico: R\$12.782,59 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 12 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se a erro de aplicação da alíquota de 7%, específica para contribuinte microempresa habilitado neste Estado, para contribuintes considerados INAPTOS, ou DESABILITADOS, conforme banco de dados da SEFAZ-BA, nas datas das aquisições das mercadorias, configurando o uso indevido do benefício de microempresa (Decreto n. 7.466/98). Valor Histórico: R\$119.551,45 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 13 - Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Tratam-se de vendas de mercadorias com a utilização do benefício do Decreto nº 7.466/98, microempresa, com desconto inferior ao determinado no próprio decreto. Ou seja, o contribuinte não repassou o desconto autorizado de 10% sobre o valor da operação comercial para o adquirente da mercadoria, aplicando indevidamente a alíquota de 7%, específica desse segmento, em função da adesão ao termo de acordo, excluiu-se o benefício de microempresa, e aplica-se a redução prevista no Decreto n. 7.799/2000, ou seja, 41,176%. Valor Histórico: R\$18.741,32 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 14 - Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, houve aplicação indevida do benefício de microempresa para contribuinte Normal, configurando o uso indevido da alíquota de 7% para este segmento. Aplica-se, neste caso, a alíquota correta, de 17%, com a redução da base de cálculo em 41,176% - termo de acordo atacadista. Valor Histórico: R\$22.726,69 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 15 - Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Trata-se cálculo da substituição tributária de produtos comestíveis resultante de abate de gado bovino, suíno e aves, em estado natural, refrigerado e congelado, sem retenção do valor devido de ICMS por ST quando da saída desse tipo de mercadoria, conforme Item 9, Inciso II, Art. 353 - RICMS-BA, e Anexo 88 (itens 10 e 32). Valor Histórico: R\$32.206,92 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 16 - Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Refere-se à retenção a menos de saídas de mercadorias elencadas no Item 9, Inciso II, Art. 353, e Anexo 88 (item 10 e 32), RICMS-BA, ou seja, produtos comestíveis resultantes de abate de aves, gado bovino, suíno, em estado natural, refrigerado ou congelado. Valor Histórico: R\$943,67 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 17 - Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Refere-se à falta de retenção de ICMS, por substituição tributária, de mercadorias destinadas a contribuintes considerados INAPTOS, ou DESABILITADOS, neste Estado, quando da realização das operações de vendas. Valor Histórico: R\$52.563,12 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 18 - Falta de recolhimento do imposto relativa à 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. O valor da omissão de saídas é R\$ 2.889.535,86, sendo superior ao valor das omissões de entrada, totalizado em R\$ 840.196,17 no mesmo levantamento de estoque, com Icms no valor de R\$ 120.001,85, conforme demonstrativos em anexo. Valor Histórico: R\$491,221,12 – Multa de 70%;

INFRAÇÃO 19 - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária-ST, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Trata-se da retenção, por substituição tributária, das mercadorias elencadas no Anexo 88, item 10 e 32, a exemplo de aves, suínos, bovinos, em estado natural, resfriado ou congelado, conforme previsão do Item 9, Inciso II, Art. 353 RICMS-BA. Valor Histórico: R\$8.622,97 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 20 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Trata-se de ingresso de mercadorias não destinadas à comercialização, transitadas pela fronteira deste Estado, sem o devido registro em livro fiscal. Multa de 1%: R\$421,11.

O contribuinte apresenta defesa às fls. 1249/1297. Em preliminar de nulidade diz que é nula por trazer fundamentação legal deslocada da pretensão fiscal. Frisa que as autuações se referem a crédito indevido do ICMS, lançamento a menos do débito do ICMS em determinadas operações, omissão de entradas de mercadorias e omissão de saída de mercadorias, porém toda a peça impositória carece de provas, pois o autuante sempre concluiu pela presunção decorrente de uma análise superficial dos dados constantes na base de dados dos sistemas da SEFAZ.

Na questão da presunção, aduz que para lançar os valores supostamente não recolhidos o trabalho fazendário se lastreou exclusivamente em dados constantes de seus próprios sistemas de processamento de dados, não recorrendo à escrita fiscal do autuado nem aos documentos tidos em seus arquivos e que comprovam a efetiva regularidade de seus procedimentos em relação as suas operações.

Diz não haver prova nos autos que nem mesmo uma amostragem certificadora dos dados fora realizada, se atribuindo um *quantum* a título de tributos devidos sem o devido lastro de prova material que sustente as conclusões fiscais. Alega conclusões insubsistentes, pois se basearam em presunção.

No mérito, alega:

Infração 1 - Diz que na qualidade de filial, exerce parte do processo de industrialização dos produtos fabricados pela indústria matriz que tem como principal atividade a exploração de abatedouros frigoríficos, a fabricação de produtos de carnes de aves, suínos e bovinos; a preparação de subprodutos do abate e a comercialização dos aludidos produtos, entre outras, de acordo com o seu Estatuto Social. Descreve as etapas do processo de industrialização e observa que a industrialização dos produtos comercializados pela impugnante envolve não só a transformação da matéria-prima, mas também a conservação e armazenamento do produto.

Diz que de uma análise do seu consumo de energia elétrica, bem como da sua evidente equiparação a estabelecimento industrial é possível constatar o seguinte perfil de consumo:

“Energia Industrial (Consumo Industrial ou Produtivo); Energia elétrica consumida e demandada pelas cargas que participam do processo de industrialização, beneficiamento, conservação e armazenagem do produto, agregado ao produto o insumo (energia elétrica)”.

Entende que, em que pese sua atividade de comercialização dos produtos industrializados por outras unidades da mesma empresa, está inserto indireta e necessariamente parte do processo de industrialização, qual seja, o armazenamento e a conservação dos produtos, sob pena de perda da

mercadoria que será comercializada. Aduz que o “frio” gerado pelos compressores de refrigeração é um dos insumos que compõe os produtos comercializados e que, faz parte do processo de industrialização. Reproduz os artigos 33, II, “b” da LC nº 87/96, 93, II, “a”, item “2” do RICMS-BA.

Destaca que os créditos de ICMS tomados decorrem tão somente da energia consumida pelos compressores de refrigeração dos produtos, ou seja, não há a apropriação de créditos de ICMS sobre a energia elétrica consumida no estabelecimento que não se destine à refrigeração dos produtos comercializados. Assim, considerando que para exercer suas atividades deve necessariamente executar fases do processo de industrialização, equipara-se a estabelecimento Industrial e pode tomar os créditos de ICMS, relativos à energia elétrica consumida para armazenamento e conservação dos produtos que comercializa conforme os dispositivos legais que transcreve (artigo 4º, inciso II, da Lei Federal nº 4.502/1964, artigo 9º, III, do Decreto nº 7.212/2010 - Regulamento do IPI - art. 51, I, “b”, § 1º, I, do RICMS/BA).

Afirma que filiais que comercializem produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo grupo são equiparadas a estabelecimento industrial, com isso, não havendo que se falar em vedação à apropriação de créditos de ICMS sobre energia elétrica.

Destaca que a existência destes “centros de distribuição” é fundamental às atividades do autuado, tendo em vista a amplitude continental do país e as peculiaridades dos produtos que, sendo alimentícios, e necessariamente refrigerados, não podem ser armazenados até a venda sem as devidas cautelas fitossanitárias, razão pela qual a infração 01 deve ser julgada improcedente.

Infrações 2 e 3 (glosa de crédito de ICMS de notas fiscais sem destaque de ICMS)

Afirma que não poderá prosperar a pretensão do Auto de Infração em relação a estas infrações, pois a mera falta de destaque do imposto no documento fiscal que acompanhou a circulação da mercadoria – descumprimento de obrigação acessória do fornecedor – não pode gerar a exigência fiscal porque contraria um direito constitucional (não-cumulatividade do ICMS).

Infrações 04 e 05 (DIFAL)

Argui que ante a ausência da edição da LC exigida pelos arts. 155, § 2º, inc. XII e 146, III, “a”, ambos da CF/88, o ICMS teve suas normas gerais de incidência inicialmente dispostas e regulamentadas pelo Convênio ICM 66/88, que fundamentado no § 8º do art. 34 dos ADCT e apoiando-se na previsão dos incisos VII e VIII do art. 155 da Carta Magna, previa a exigência do diferencial de alíquota do ICMS nos termos do arts. 2º, II, 5º, 21, parágrafo único, XII, que transcreve.

Alega que com a revogação do mesmo e edição da LC nº 87/96, o instituto do diferencial de alíquota, foi excluído do ordenamento Jurídico pátrio, não encontrando mais amparo legal a sustentar sua exigência. Nesse sentido, reproduz ementa do REsp no 1175166/MG, que, afirma, pacificou o entendimento de que o Convênio ICM 66/88 foi revogado pela LC 87/96, que silenciou quanto à possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas em casos de aquisição de mercadorias provenientes de outro Estado.

Argumenta que ao disciplinar a hipótese de incidência do ICMS, o art. 2º da referida LC define as operações sobre as quais tal imposto incide, não incluindo dentre elas a transposição de fronteiras entre Estados, nem a destinação dos bens ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento. Aduz que a inexistência de previsão legal para a exigência do diferencial de alíquota é ratificada pela falta de previsão no art. 12 da LC nº 87/96, que estabelece o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS, não tendo, assim, qualquer previsão quanto à incidência do referido tributo sobre a transferência de ativo fixo oriundo de outro Estado.

Acrescenta que em que pese a possibilidade da cobrança, o diferencial de alíquota está genericamente previsto no art. 155, § 2º, VIII da CF/88, tal norma tem eficácia limitada, uma vez que está inserida nas previsões constitucionais gerais do ICMS, que exige, nos moldes dos arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, XII da CF/88, a edição de LC para que se possa haver a sua aplicabilidade. Nesse sentido, transcreve parte de parecer de Hugo de Brito Machado intitulado “*ICMS - Lei*

*Complementar n. 87/96 - Operações Interestaduais com Bens Destinados ao Consumo ou ao Ativo Fixo do Contribuinte. Diferencial de Alíquota. Inexigibilidade".*

Entende que inexistindo na LC n. 87/96 qualquer disposição prévia acerca da aquisição/transferência do ativo fixo via operação interestadual ser definida como fato gerador do ICMS, torna-se inviável a aplicação da norma constitucional que prevê o diferencial de alíquota interestadual, como também, qualquer aplicação de lei estadual nesse sentido.

Diz que a exigência fiscal afronta a regra constitucional (alínea "a" inc. XII, § 2º do art. 155 da CF/88), querendo inovar o ordenamento jurídico, pois cobra o diferencial de alíquota do estabelecimento, em razão de entradas relativas ao ativo fixo oriundo de outro Estado da Federação. Afirma que a exigência do DIFAL no destinatário ao invés do remetente deveria ter sido feita e estar embasada de forma prévia na LC 87/96, o que não ocorreu, o que ofende ao art. 146 da CF. Portanto, essas infrações devem ser julgadas improcedentes.

Infração 06 (glosa de crédito de ICMS por falta de apresentação do livro CIAP).

Diz que sendo contribuinte do ICMS tem o direito ao crédito relativo às aquisições de ativo imobilizado utilizados na consecução de sua atividade, especialmente garantido na LC nº 87/96.

Alega que a mera falta de apresentação do livro destinado a demonstrar as minúcias dos bens sobre os quais se tomam créditos não poderia elidir o direito ao próprio crédito, mas, no máximo, constituir infração a dispositivos que estabelecem a obrigação acessória pertinente a esta operação e não na hipótese de elidir o próprio crédito que é um direito pleno e garantido, nos termos da LC.

Defende que tal questão é uma falha na obrigação acessória do contribuinte e não fato que anula o direito ao crédito, mesmo porque, dentro do princípio da não-cumulatividade, não será possível se admitir a mencionada hipótese. Pede pela improcedência.

Infrações 7 e 9 (venda de mercadoria para microempresas com situação cadastral de INAPTA).

Alega que, além de improcedente, esta infração é nula por não estar acompanhada de prova contundente de que à época das operações, tais empresas estavam inaptas, tampouco que ocorreram operações a não contribuintes.

Diz que consultando o cadastro no ICMS da Bahia de algumas das microempresas referidas no Auto de Infração, apenas algumas foram consideradas irregulares em data futura, o que não significa dizer que nos períodos de apuração verificados havia algum problema.

Alega que não tendo sido apresentadas provas, tem-se que o direito ao contraditório e à ampla defesa foram violados, devendo, portanto, ser reconhecida a nulidade da infração e, caso esta não seja reconhecida, passa a arguir pela improcedência.

Defende que, ainda que os destinatários das notas estivessem inaptos – o que não admite – agiu de boa-fé, pois desconhecia tal situação, não se sujeitando à penalidade.

Nesse sentido, reproduz ementas de decisões judiciais, art. 51, I, "c" do RICMS/BA e trecho do Parecer nº 11.918/2009, do Governo do Estado da Bahia.

Ressalta que os cadastros da SEFAZ não são constantemente atualizados, alegando ser possível que em uma consulta cadastral conste que um contribuinte está absolutamente regular e, apenas depois, como ocorreu no presente caso, se descubra que ele estava com alguma pendência cadastral. Pede a improcedência das infrações, ao tempo que, ad argumentandum diz que firmou Termo de Acordo Atacadista previsto no Decreto nº 7.799/00, segundo o qual nas operações de saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias será reduzida em 41,176%, o que implica, na prática, em uma redução da alíquota incidente sobre a operação para 10%, sendo que o benefício não é aplicável nas vendas para microempresas e empresas de pequeno porte, haja vista que, para estas operações há alíquota específica.

Contudo, considerando que a autoridade fiscal entendeu que as microempresas e empresas de pequeno porte estavam inaptas como tais, e que seriam inaplicáveis as alíquotas normais às

operações se deve entender que as mercadorias foram vendidas para empresas apenas cadastradas perante a SEFAZ, sendo, portanto, aplicável o termo de acordo.

Nesse sentido, caso prevaleça a manutenção da infração, em relação às microempresas e EPP deve, ao menos, ser aplicada a alíquota de 10%, e não a de 17%.

Frisa que na infração 7, relativamente a vendas a não contribuintes, citam-se operações realizadas com hotéis e construtoras, os quais, argui, são contribuintes do ICMS, pois realizam operações de circulação de mercadorias e, em geral, não havendo dispositivo legal que afaste a incidência do ICMS, são estas operações normalmente tributadas.

Entende que esta infração também não se sustenta e deve ser cancelada.

Infração 08 (glosa de crédito presumido maior que o permitido legalmente)

Diz que o direito ao crédito não é questionado e o fisco se limita a presumir que foi maior que o de direito. Tem que é uma infração por presunção e insegura como deduz do próprio texto. Alega que o autuante se vale de dúvida, pois não esclareceu qual o fato que originou a imposição. Assim, além da absoluta nulidade do item, tem ainda, o cerceamento de defesa que decorre da impossibilidade de se arguir sobre quais fatos se imputou a exação fiscal.

Infrações 10, 11, 12, 14 e 17 (venda de mercadorias para microempresas na situação de inapta; alíquota de 7% e redução da BC à mercadorias da ST; venda a contribuintes normais com aplicação de benefício da microempresa; falta de retenção do ICMS ST na venda para contribuintes inaptos)

Argui as mesmas razões da sétima infração, reforçando a nulidade da autuação por falta de prova contundente de que à época das operações tais empresas estavam Inaptas/Desabilitadas, tampouco em relação às empresas serem contribuintes normais, muito menos, de mercadorias que se sujeitam a substituição tributária e, depois, repete pedido de improcedência das infrações.

Afirma que a situação cadastral das empresas com as quais comercializou estavam em situação normal e frisou que a condição de microempresa e empresa de pequeno porte são condições transitórias para as quais a Fazenda exige inúmeras condições que, ao longo do tempo, pode o contribuinte não mais atender a estes requisitos, o que, por consequência, resulta no seu desenquadramento. Disse, ainda, que tem que levar em consideração a aplicabilidade do Termo de Acordo Atacadista, que reduz o cálculo das mercadorias em 41.176%, o que implica na redução de alíquota sobre a operação para 10% e, não 17%, como pretende o fisco.

Para a infração 13, transcreve o art. 51, do RICMS/BA, com a redação dada pelo Decreto nº 7.466/98, afirma que repassou o desconto aos adquirentes e que as notas fiscais estão à disposição para eventual diligência. Pede pela improcedência.

Para as infrações 15 e 16, alega que não está acompanhada de prova contundente das acusações. Acrescenta que a forma de cobrança do ICMS ST em uma gama cada vez maior é prática recente das Fazendas Estaduais, sendo que, muitos dos produtos estão sujeitos a esta forma de cálculo e recolhimento do imposto, antes tinham a sua apuração pela forma normal, ou seja, cada contribuinte calculava e recolhia o seu imposto lançando a crédito o valor pago a este título na operação antecedente. Aduz que nestes lançamentos não há clareza quanto ao início desta forma de tributação e em relação a quais produtos; a fiscalização não pode lançar os valores como forma de cruzamento de dados, pois, assim está incorrendo a prática da ilegalidade. Pede a nulidade das infrações.

Quanto às infrações 18 e 19, reproduz o art. 353, I, do RICMS/BA e, diz que, após análise, se conclui que só haverá ST quando realizar operações com pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes de ICMS da SEFAZ/BA. Contudo, esta determinação não se lhe aplica ao autuado, haja vista que não realizou operações com pessoas não cadastradas, conforme pode ser comprovada do próprio relatório fiscal anexo no Auto de Infração que contém IE de todos. Assim, dever ser cancelada.



Quanto à omissão de entrada e saída de mercadorias, diz que por ser empresa de grande porte não há possibilidade de operações desacobertadas de documento fiscal, pois na verificação de seus controles e de sua escrita fiscal, não se teria como controlar sua produção, seus estoques de matéria-prima e produtos acabados, bem como o necessário controle financeiro.

Informa que muitas das vezes mercadorias que entram com unidade de peso são transformadas em caixas, e vice-versa, o que, numa análise superficial pode parecer uma inconsistência dos números de estoque quando, de fato, não o são, mas sim decorrem destas transformações de unidades que se processam durante o curso do exercício.

Reclama que a interpretação dos dados como omissão é frágil e não representa o universo de operações da empresa, sendo necessária uma análise da que sumariamente o fisco processou e há outras questões que invalidam a autuação, pois o Auto de Infração não demonstra em quais operações especificamente teria ocorrido a suposta omissão de entradas e saídas, que em tese configuraria a aquisição sem documento fiscal e a respectiva saída também fiscalmente desacobertada.

Fala que no relatório de auditoria de estoques, constante dos presentes autos, consta, entre outras, apenas quatro colunas que, em tese, suportariam a suposta infração, quais sejam as colunas identificadas como ENT – EI – SAÍDAS – EF, com as quais, sumariamente, concluiu o fisco pela omissão de entradas e saídas. Outro ponto questionável é que o produto comercializado é perecível, sujeito a rigorosos controles fitossanitários, sendo que a perda por deterioração ou prejuízo da qualidade é uma constante, não podendo este fator ser desprezado.

Frisa que a maior parte da autuação neste item se refere a supostas saídas omitidas, as quais, sem dúvida, poderiam ser perdas em razão de fatores que prejudicaram a alta qualidade exigida para os produtos e que as informações contidas no relatório já citado não permitem identificar as supostas entradas/saídas de mercadorias especificamente. Assim, se tem a autuação baseada em mera presunção, não sendo carregada aos presentes autos nenhuma prova conclusiva, no qual não apontou a ocorrência das entradas desacompanhadas de documento fiscal, de forma a constituir a prova da ilicitude do contribuinte. Pede realização de perícia.

Infração 20 (multa por falta de registro de entrada de mercadoria no LRE)

Embora se confundindo quanto à exigência fiscal que diz tratar de ICMS, o impugnante alega que os trabalhos fiscais apontaram irregularidades relativas ao cumprimento das normas do ICMS, porém, não disseram efetivamente as ocorrências sobre as quais pretende lançar o aludido tributo impedindo, desta forma, uma adequada e correta defesa do contribuinte, com o que se afronta o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Seguindo, escreve que na eventualidade de prevalecer entendimento contrário ao seu, deve-se, ao menos, afastar a aplicação das multas aplicadas às infrações, que, entende, são confiscatórias.

Requer que as correspondências relacionadas ao AI sejam encaminhadas ao patrono do autuado e pede: a) realização de diligência ou perícia nos termos do art. 131 do Decreto n. 7.629/1999; b) cancelamento do AI em razão da nulidade que argui; c) ultrapassada a nulidade, que o AI seja cancelado por insubsistência; d) ainda não sendo este o entendimento, subsidiariamente requer a exclusão da multa pelo seu caráter abusivo e confiscatório.

O autuante presta informação fiscal às fls. 1305 a 1329. Informa que para realizar o trabalho fiscal (OS 506422/1999) utilizou os Sistemas da SIFRA, SCAM, SVAM, CFAMT e INC. Intimou o contribuinte em 01/07/2007 para apresentação de livros e documentos fiscais que lhe foram entregues na mesma data, quando, também o intimou para ajustar as unidades de mercadorias de 2007, conforme documentos constantes das fls. 20 a 35 dos autos.

Salienta que as notas fiscais de saída e de entrada foram disponibilizadas durante o período da fiscalização, ou seja, de julho a setembro de 2011, por etapas, de acordo com a necessidade de conferência de dados, cujas cópias encontram-se apensadas ao processo, servindo, inclusive, de comprovação das infrações a elas relacionadas, conforme fls. 667 a 1246, em número suficiente

para comprovar as infrações apontadas no Auto de Infração. Anexa comprovação da entrega de diversas notas fiscais pelo contribuinte para demonstrar que a fiscalização também se assegurou em documentos e livros fiscais.

Esclarece que a fiscalização se deu com base nos livros fiscais e documentos fiscais apresentados no período entre julho e setembro de 2011, diversos roteiros de auditoria fiscal, entre eles: auditoria da conta corrente do ICMS; auditoria do crédito fiscal do ICMS auditoria da substituição tributária; auditoria de estoques, auditoria das aquisições de bens de uso, consumo e ativo imobilizado; auditoria do regime especial concedido pelo fisco; auditoria das informações de arquivos eletrônicos.

Acrescenta que esses roteiros de auditoria foram baseados em livros e notas fiscais, inclusive aquelas disponibilizadas pelo CFAMT, e todos esses dados fiscais foram confrontados com as informações impostadas em arquivos magnéticos, previamente monitorados, e devidamente validados, conforme demonstrativos constantes das fls. 537 a 560, cuja análise permite concluir que não houve nenhum tipo de levantamento fiscal pautado em mera presunção e nem derivado de sistemas internos da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Discorda do questionamento sobre a possibilidade de fiscalização com esses roteiros de auditoria com base apenas em presunção, e que “concluiu sempre pela presunção decorrente de uma análise superficial dos dados constantes na base de dados dos sistemas fazendários”, dizendo que a análise superficial suscitada registra-se na pífia argumentação defensiva, pois parece que o impugnante sequer pegou, leu, verificou ou entendeu o Processo Administrativo Fiscal em lide, pois este contém farto material fiscal, conforme disposto nas suas iniciais 1.245 (hum mil, duzentos e quarenta e cinco) páginas, discriminado da seguinte forma: auto de infração; demonstrativo de débito; termo de intimações e dados cadastrais; declaração de recebimento de planilhas impressas e eletrônicas; procuração; relato sintético das infrações; planilhas impressas das infrações 1 a 20; cd contendo as planilhas eletrônicas; cadastro dos contribuintes, incluindo aqueles desabilitados; notas fiscais de entrada (crédito a maior); cópias de livros fiscais (inventários; apuração de ICMS); notas fiscais do CFAMT; demonstrativos de validação dos arquivos magnéticos com livros fiscais; notas fiscais de uso, consumo e imobilizado; notas fiscais de entradas e saídas, por amostragem.

Discorda quanto à solicitação de Nulidade ou Cancelamento do Auto de Infração, que, segundo os ilustres defensores, foi firmado em levantamento fiscal elaborado em mera presunção de fatos, pois este procedimento fiscal atendeu todas as disposições previstas na legislação tributária estadual, RPAF inclusive, não havendo nenhum motivo para a declaração da sua nulidade, uma vez que todas as formalidades previstas foram observadas quando da sua lavratura, contendo todos os elementos para sustentação da sua validade jurídica.

Da análise de mérito informa:

#### Infração 1

Trata-se de contribuinte inscrito como comércio e não indústria, prerrogativa esta permitida pela legislação para uso de ICMS oriundo de energia. Tem como atividade principal o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral. Por esta razão, não se fala em produtos industrializados e sim em mercadorias comercializadas, justificativa dessa infração, uma vez que o usufruto desse tipo de crédito fiscal de ICMS está diretamente relacionado à fase industrial, e não comercial.

Esclarece que para subsistir a defesa, o autuado tentou se ancorar no Regulamento do IPI, e transcreveu o disposto no RICMS-BA, art. 51, inciso I, §1º, que só tem validade para fins de aplicação de benefícios a microempresa e empresa de pequeno porte, e não para usufruto de créditos de ICMS.

Discorda do argumento defensivo de uso do crédito de ICMS diretamente relacionado a conservação e armazenamento das mercadorias, pois estas formas de conservação e

armazenamento de mercadorias não são específicas de industrialização, e podem ser encontradas em qualquer tipo de comércio, inclusive supermercados. Portanto, discorda dessa tentativa de transformar simples conservação ou armazenamento em fase de industrialização, afirmando que não há nenhuma fase de industrialização na filial em Salvador (BA).

Declara que pelos registros cadastrais, este contribuinte iniciou suas atividades em 1995. Não consta histórico de alteração de atividade econômica principal, e sua atividade econômica principal, em 2007, é comércio atacadista de produtos alimentícios, tanto que no mesmo exercício firmou Termo de Acordo de Atacadista (Decreto nº 7.799/2000).

Informa que para dirimir dúvidas a respeito desta questão, ou seja, se as atividades do contribuinte eram, em 2007, industriais ou comerciais, analisou a movimentação de mercadorias tanto nas entradas quantas nas saídas, e, com base nos códigos fiscais de operações e prestações, percebe-se que, nas entradas, há preponderância de transferências de outros Estados para comercialização, o que descaracteriza qual possibilidade de pensar em industrialização na filial de Salvador. Partindo para a movimentação de mercadorias para as saídas, também do mesmo exercício, não há vendas de produtos industrializados, e sim de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, o que corrobora o ponto já levantado.

Chama atenção que se havia processo de industrialização, isto não consta registrado na movimentação de mercadorias no exercício de 2007. Sugere análise dos códigos fiscais de operações constantes do livro de Apuração de ICMS, anexado ao processo, base utilizada para estorno de créditos de ICMS de energia e aduz que a tentativa de utilizar de definições no Regulamento do IPI, e mesmo no RICMS-BA, só corrobora o levantamento fiscal, uma vez que, pelo dispositivo citado do IPI, quem exercer a atividade de vendas a varejo ou atacado não é considerado indústria.

Aborda, ainda, que o fato de constar no objeto social da empresa atividade industrial, principalmente a matriz, por si só, não significa que as suas atividades sejam de natureza industrial em todas as filiais. O único fato concreto que surge é que as atividades industriais não foram exercidas, em 2007, em Salvador, e, sim, conforme dados de transferência de mercadorias oriundas de vários estados brasileiros, o que justifica o estorno do crédito fiscal de ICMS oriundo de energia.

Transcreve o Decreto nº 6.284/97 – item “Das Hipóteses de Utilização de Crédito Fiscal”, cita o julgamento do Auto de Infração de nº 298575.0094/08-4, envolvendo a mesma empresa em exercícios anteriores a 2007 (Acórdão JF nº 0028-03/09). Pede pela manutenção da infração.

Infração 02 - Discorda das afirmações do autuado, pois a garantia constitucional da não-cumulatividade do imposto é condicionada à idoneidade da documentação fiscal, cujo destaque do ICMS é valor probante para o seu usufruto, conforme disposto no art. 91, do RICMS-BA, ou seja, se tem direito ao crédito quando as mercadorias são acompanhadas de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado. Pede pela manutenção.

Infração 03 - Informa se tratar de crédito indevido de ICMS de mercadorias classificadas como produtos diversos, sem identificação precisa da natureza da mercadoria, o que prejudica o usufruto do crédito do ICMS, sendo que o autuado usa a codificação de nº 104.825 para movimentação de ingresso de mercadorias em fevereiro e agosto de 2007, conforme planilhas anexadas às fls. 52 e 53 desse processo fiscal. Mantém a autuação.

Infrações 4 e 5 - Contesta que a alegação defensiva de não incidência de DIFAL, de logo fazendo a seguinte questão: “o que justificaria o recolhimento de R\$28.735,99 sob a rubrica de Diferencial de Alíquota nos meses de janeiro, abril a dezembro de 2007, conforme valores constantes nos livros de apuração de ICMS dos citados meses e também na planilha de cobrança desta infração?

Lembra que o autuado não contestou a forma de cálculo, não questiona nenhuma nota fiscal indicada nas planilhas, e nem apresenta nenhum documento com poder de alterar a cobrança dessa infração.

Fala que o desconhecimento da legislação do Estado da Bahia para impor a cobrança de diferencial de alíquota quando do ingresso de bens para ativo imobilizado ou uso e consumo, por

parte dos representantes legais da empresa, não é motivo para deixar de exigir este tipo de ICMS, que se ampara nos dispositivos do RICMS-BA que transcreve (Arts. 69 e 5º, incisos I e II, parágrafo único). Mantém as infrações, conforme descrito em planilha e de acordo com as notas fiscais anexadas de fls. 561/666.

Infração 6 - Informa que considerando que a finalidade do CIAP é a apuração do valor base do crédito fiscal proveniente de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, o RICMS-BA, determina o uso do crédito na proporção de 1/48 do valor do crédito do ICMS da aquisição de bens do ativo imobilizado. O valor deve ser lançado no livro de apuração de ICMS como outros créditos e está condicionado à entrega do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Imobilizado), nos termos dos parágrafos 11 e 12 do art. 93, bem como do art. 339, RICMS-BA, havendo, assim, desobediência ao disposto na legislação tributária estadual, o que impossibilita o usufruto dos créditos fiscais de ICMS provenientes de CIAP.

Salienta que o autuado foi devidamente intimado em 01/07/2011, para entrega do CIAP, sendo que este livro não foi disponibilizado para conferências das informações registradas. Assim, sem a comprovação das aquisições das mercadorias para ativo imobilizado em períodos anteriores a 2007 e, conseqüentemente, sem o controle do uso do 1/48 avos do direito ao crédito fiscal por meio de livro apropriado, entende indevida a utilização do ICMS, e por isso, pede pela manutenção da infração, na sua totalidade.

Infração 07 - Na sétima infração, cita exemplo de vendas de mercadorias à Associação das Pioneiras Sociais, Hospital Sarah, cuja atividade econômica principal é atendimento hospitalar, e cadastrada também na SEFAZ-BA como contribuinte especial, no intuito de explicar a compreensão indevida do benefício para contribuintes especiais, não se podendo, em casos tais, se aplicar a redução da base de cálculo. Similar é a situação do Hotel Campo Grande, CLK Desenvolvimento e Participações, informando que esta última exerce a atividade de construção de edifícios. Informa que, além dessas, há vendas para outros em situação similar e também para pessoas físicas com redução indevida de base de cálculo, como exemplifica com a Nota Fiscal de nº 670.927, de 07/01/2007, conforme fls. 274/336. Mantém a autuação.

Infração 08 - A infração 8, que trata de uso indevido de crédito presumido, afirma que em 2007, o autuado contabilizou como débito de ICMS R\$2.774.619,53, conforme dados do livro de apuração de ICMS. Diz que se se considerar este valor como base de cálculo do estorno de débito, o contribuinte teria apurado R\$462.445,91 de crédito, mas não foi o que lançou no LRAICMS, uma vez que nem todas as saídas interestaduais eram passíveis de usufruto do estorno de débito.

Diz que no mesmo período o autuado usufruiu o valor de estorno de débito no valor total de R\$433.911,68, para os meses de janeiro a dezembro de 2007. Fala que ao calcular este valor, o contribuinte excluiu algumas mercadorias, que, possivelmente são aquelas sujeitas ao regime de substituição tributária, cuja exclusão está prevista no art. 4º, Decreto nº 7.799/2000. Neste cálculo, não foram consideradas todas aquelas mercadorias que foram vendidas para outros estados da federação. Possivelmente foram retiradas aquelas que são sujeitas ao regime de substituição tributária - produtos comestíveis resultantes de abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados (Item 9, inciso II, do art. 353, RICMS-BA).

Justifica o termo “possivelmente” porque a metodologia de cálculo utilizada, e que faz parte do Auto de Infração, considerou, para fins de confronto de valor, apenas as mercadorias com tributação normal neste Estado, excluindo aquelas diretamente relacionadas ao regime de substituição tributária. Assim, não conferiu os cálculos do contribuinte porque não efetuou auditoria interna do seu controle administrativo - esta não é sua função -, e sim aferição do uso correto de créditos de ICMS lançados na escrita fiscal, apresentando planilha que contém, exclusivamente, apenas para os meses de fevereiro a abril, julho, setembro a dezembro de 2007, períodos em que houve lançamento a mais, o valor do estorno de débito, de cada saída interestadual, este calculado com as mercadorias que fazem jus a este benefício.

Esclarece que neste procedimento fiscal foram incluídas as mercadorias como “*presunto, mortadela, lingüiça, steak de frango, pão de queijo, almôndega., etc.*”, conforme registrado em planilha que serviu de base para cobrança do ICMS, e que faz parte desse processo, e as mercadorias que não foram incluídas são aquelas pertencentes ao grupo de produtos comestíveis resultante de abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados.

Verificou que o contribuinte utilizou crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor, uma vez que na planilha dos autos, apurou um valor menor do que aquele que o contribuinte lançou no livro de apuração de ICMS. Assim, o demonstrativo constante no processo contém todos esses elementos probantes do uso da maior do estorno de débito. A Nota Fiscal nº 690.461, de 04.02.2007 (fl. 880), comprova esta afirmativa, cuja análise permite verificar que há saídas de produtos sujeitos à substituição tributária. Além desse documento fiscal, há vários neste processo que comprovam a infração em discussão.

Afirma que não fez nenhuma revisão dos valores mensais que o contribuinte lançou no livro de apuração, para identificar o que o autuado considerou ou não como direito ao estorno de débito de ICMS de vendas interestaduais. Fez também um roteiro de auditoria fiscal, com base em um sistema de aferição, trazendo apenas aquelas mercadorias a que este contribuinte faz jus quando realiza vendas interestaduais, como forma de incentivo, de acordo com o termo de acordo de atacadista. Manteve a infração.

Infrações 09 e 12 - Combate as alegações em relação às infrações 9 e 12 conjuntamente porque são similares. A 09 se refere à aplicação indevida da redução da base de cálculo do Termo de Acordo Atacadista (Decreto nº 7.7999/2000) e a 12 se refere a erro de aplicação da alíquota de 7%, específica para contribuinte microempresa habilitado neste Estado (Decreto nº 7466/98).

Informa que o CAD-ICMS/BA tem por finalidade habilitar o contribuinte para o exercício dos seus direitos tanto quanto a aquisição ou revendas de mercadorias (Art. 149 -RICMS-BA). Já a inaptidão da inscrição, de acordo com art. 171, está diretamente relacionada ao não exercício da atividade no endereço indicado pela SEFAZ-BA.

Discorda da afirmativa do autuado quanto à nulidade porque a infração não está acompanhada de prova contundente de que à época das operações tais empresas estavam inaptas, porque tais provas, por amostragem, estão devidamente anexadas ao presente processo, conforme Anexo (fls. 274 a 336), e informou também que o levantamento de inaptidão de contribuintes foi efetuado com base no banco de dados da SEFAZ-BA e ratificou que todas as empresas listadas na planilha de levantamentos de dados destas infrações, em 2007, estavam desabilitadas e/inaptas para uso da prerrogativa dos benefícios do termo de acordo atacadista e microempresa, o que leva a firmar que todas as aquisições de mercadorias neste interstício temporal, em termos de usufruto de benefício, não são válidas. Exemplifica com a empresa Lanches Devoto Ltda., inscrição estadual nº 000.672.870, que estava inapta desde 18/09/2003, permanecendo com esta situação cadastral até 04/05/2009, data da baixa da sua inscrição estadual (fls.275 e 276). Portanto, inapta para aquisição de mercadorias em 2007 com aplicação de alíquota de microempresa.

Com relação ao contribuinte normal, tomo como exemplo a inscrição estadual de nº 056.713.072, de Gracien Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., cuja inaptidão é datada desde 23/11/2006, situação que perdura até 2011, data da consulta para comprovação da irregularidade.

Informa que o desconhecimento da situação cadastral do adquirente da mercadoria não é motivo excludente desta infração, porque é obrigação do vendedor da mercadoria, quando da realização da operação, verificar a situação vigente do comprador da sua mercadoria, tal como descrito no art. 181, RICMS-BA, que o contribuinte é responsável pela verificação.

Quanto à questão do Parecer nº 11918/2009 emitido pela GECOT/DITRI, afirma que apesar de não ser vinculado diretamente a este parecer e de não poder usufruir as prerrogativas pertinentes a sua materialidade, inclusive sua alteração, informa que a Diretoria de Tributação, em 19/10/2010,

conforme Parecer nº 19.821/2010, constatou a necessidade de reforma parcial do mencionado parecer, para firmar o novo entendimento de que “é vedado ao contribuinte a aplicabilidade do tratamento previsto no Decreto nº 7.799/2000 (redução de base de cálculo) quando da venda a contribuintes inaptos, visto que a inaptidão cadastral irregular quaisquer operações realizadas pelo contribuinte que se encontre nessa condição, seja na qualidade de remetente ou destinatário.

Portanto, corrobora os levantamentos ao impor restrições a contribuintes inaptos, tanto para usufruto de benefícios de microempresa quanto para aqueles definidos pelo termo de acordo atacadista. Assim, não tem sentido, inclusive, o contribuinte falar em aplicar a redução de 41,176%, que está autorizada pelo Termo de Acordo Atacadista, Decreto nº 7799/2000, porque esta prerrogativa é exclusiva para contribuintes devidamente inscritos neste Estado e em pleno exercício das suas atividades econômicas, que não é o caso dos inaptos e/ou desabilitados. Anexou para fins de comprovação, mais dados cadastrais de contribuintes inaptos, cujos históricos de atividade econômica comprovam a desabilitação para comercialização de mercadorias. Mantém a autuação.

Infrações 10 e 11 - Nas infrações 10 e 11, com relação às microempresas e empresas de pequeno porte, lembra o disposto no art. 51, C, RICMS-BA, que estabelece que só se aplica a alíquota de 7% nas operações com mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais ou a eles equiparados, situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV).

Assevera que o art. 386, I, RICMS-BA, que trata do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, ou seja, pelo Simples Nacional, não exclui a incidência do ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Acrescenta que Termo de Acordo Atacadista, conforme Art. 4º, Decreto nº 7.799/2000: “a redução da base de cálculo prevista nos artigos 1 e 2 não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária e para subsidiar esta infração, anexou mais notas fiscais de saída destas infrações”. Manteve também as imputações.

Infração 13 - Manteve também a mesma, reportando que as vendas de mercadorias realizadas para contribuintes cadastrados como microempresa e empresa de pequeno porte no Estado da Bahia, não atendem a regra estabelecida nos incisos I e II, § 1º, do art. 51 do RICMS-BA. Chama atenção que a planilha, que serve de base para cobrança desta infração contém elementos comprobatórios quanto à forma de calcular, detectando o erro do autuado, sem o valor do desconto ou com valor do desconto a menos daquele que deveria ser abatido do valor das aquisições das mercadorias. Neste sentido, sugeriu ao autuado verificar as Notas Fiscais de nºs 723.774 e 760.296, fls. 929 e 994, respectivamente.

Explica que para se chegar ao cálculo já apresentado ao contribuinte, levou-se em consideração o disposto na Instrução Normativa nº 38/1994, a partir das regras estabelecidas nos incisos I e II, § 1º, do art. 51 do RICMS-BA, já citado, bem como pelo Decreto nº 7466/1998, que instituiu o regime simplificado de apuração de ICMS. Esta metodologia aplicada segue os parâmetros definidos na citada instrução normativa, excluindo do valor de venda, o ICMS que deveria ser calculado com a alíquota de 17%, dividindo-se este valor pelo fator 0.93 (100% menos 7%), e sobre este valor, calcula-se a alíquota de 7%. Como resultado, gera-se o valor com desconto de aproximadamente 10%. Assim, quando apurado pelo contribuinte, deverá ser abatido do valor a ser pago pelo adquirente da mercadoria, complementando o círculo de benefício definido pelo ente tributante. Como não foi desta forma, ou seja, a concessão de desconto a menos do que aquele estipulado em lei considera-se como operação destinada a contribuinte normal, em função de ser signatário do termo de acordo de atacadista, concedeu-se inclusive a redução da base de cálculo em 41,176%, conforme consta em planilha.

Infração 14 - Para esta infração que trata de aplicação de alíquota de 7% em vendas para contribuintes cadastrados em regime “Normal”, explica que o caso da empresa do Supermercado Zé do Leite - Jucinete de Almeida Nascimento dos Reis, Inscrição Estadual nº 048.275.473 - que foi transformada em contribuinte Normal a partir de 1º/01/2007, retornando para a situação de Empresa de Pequeno Porte apenas em 10/10/2007, e retorna definitivo para Normal em 01/01/2008. Diz que esse exemplo como para outros que contam nas planilhas anexadas ao processo, o contribuinte recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Registra que houve aplicação indevida do benefício de microempresa para contribuinte Normal neste Estado. No roteiro de auditoria, cobra-se à alíquota correta de 17%, concedendo a redução da base de cálculo em 41,176%, em função do termo de acordo atacadista. Também anexou, para comprovação da infração, dados cadastrais de alguns contribuintes que foram mencionados na planilha. Manteve a infração.

Infrações 15 e 16 - Nas infrações 15 e 16 afirma que não houve retenção do ICMS quando da movimentação das mercadorias (infração 15) e houve, para o mesmo tipo de mercadorias, retenção a menos (infração 16), tendo ambas as infrações, dados comprobatórios das situações listadas, conforme planilhas anexadas ao presente processo, sendo comprovado pelos relatórios anexados ao processo, bem como as notas fiscais de saída, estas por amostragem, a forma de cálculo tanto da falta quanta da retenção a menos do ICMS por substituição tributária, relacionando todas as mercadorias, conforme NFs de nºs 683.999, 690.840, 771.942, fls. 861, 885, 1011, respectivamente.

No caso da infração 16, referente a sorvetes, as cópias das notas fiscais de saídas que comprovam o recolhimento a menos estão anexadas às fls. 1411 a 1420. Quanto à vigência da substituição tributária de produtos comestíveis resultantes de abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, conforme item 9, inciso II, art. 353, RICMS-BA, é 1º/01/2001, conforme Decreto nº 7.886/2000, assim, o contribuinte tem tanto conhecimento dessa exigência fiscal desse tipo de mercadoria que recolheu aos cofres públicos, no mesmo exercício, a menos, R\$ 573.623,32. Também manteve as infrações.

Infração 17 - Na infração 17, diz que, em função das vendas de mercadorias para contribuintes desabilitados, tanto no status anterior de contribuinte normal, microempresa e pequeno porte e o autuado não procedeu a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para esse tipo de contribuinte. Esta infração foi embasada pelo inciso I, art. 353, RICMS-BA. Anexa novamente, comprovantes dessa situação, além de notas fiscais de saída, com identificação de cada contribuinte, e as informações cadastrais extraídas do banco de dados da SEFAZ. Manteve a imputação.

Infrações 18 e 19 - Essas infrações se relacionam e foram apuradas por levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadorias (2006/7). Na primeira houve falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e na segunda, conseqüentemente, houve também falta de retenção, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, a exemplo de aves, suínos, bovinos, em estado natural, resfriado ou congelado.

Esclarece que este levantamento foi efetuado com base nos inventários de mercadorias de 2006 (inicial para 2007) e 2007 (final para 2007), ou seja, a quantidade de mercadorias existente nos dois exercícios serve de parâmetro para o confronto das entradas e saídas de mercadorias no exercício de 2007 e, que, mais uma vez, os arquivos magnéticos do contribuinte foram monitorados e validados, sendo que após estas etapas, com conferências dos dados eletrônicos com os dados constantes das notas fiscais de entrada e saída, bem como dos elementos constantes dos Inventários de 2006 e 2007, se fez o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, que pode ser verificado nos anexos das citadas infrações.

Informa que um desses relatórios, o Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado contém, em suas quatro páginas, as 60 (sessenta) mercadorias que apresentarem omissão, a exemplo de frango defumado, carcaça de frango, coxa congelada, lingüiça de carne suína, bacon, asa de peru, presunto cozido, coxinha de asa, banha refinada, presunto cozido e retalhado, etc., sendo que todas as mercadorias elencadas contém código, descrição, tipo de unidade, quantidade de entrada e saída de mercadoria, estoque inicial, estoque final, preço médio, e apresenta, para cada tipo codificado, a omissão de saída ou de entradas de mercadorias, com a respectiva base de cálculo. Afirmou que o autuado não leu ou não entendeu o relatório porque questiona que não houve por parte da autoridade fiscal esclarecimento sobre a forma como o levantamento de estoque foi realizado.

Para dar base ao levantamento quantitativo de estoque, anexou também outros três relatórios: “a) *Omissão de saídas de mercadorias*, b) *Omissão de entradas de mercadorias, cobrando-se pelo valor mais representativo*, c) *Retenção do ICMS Substituição Tributária, cujo valor foi disposto na infração 19*”. Os três relatórios também contém os mesmos dados anteriormente citados, expostos de forma clara, conforme fls. 255 a 269.

Destaca que o levantamento quantitativo de estoque também gera outros tipos, que em função do volume para impressão, foram disponibilizados em formato eletrônico, cuja cópia foi recebida pelo contribuinte na mesma data de assinatura do Auto de Infração, conforme consta na fl. 36. A cópia, em cd, desses relatórios eletrônicos do Auto de Infração esta apensada fl. 272, cujos dados demonstram que foram disponibilizados eletronicamente onze tipo de relatórios, inclusive os já citados, mais importantes para a configuração da infração que são: “*Percentual das saídas tributadas; Preço Médio Entradas; Preço Médio Saídas (este em 1.733 paginas); Relação das Notas Fiscais de Entrada; Relação das Notas Fiscais de Entradas com Omissão Saídas; Relação das Notas Fiscais de Saídas com omissão de Saídas (este em 3.897); Relação das Notas Fiscais Saída (este com 14.725 paginas)*”.

Anexa também os inventários inicial e final, de 2006 e 2007, respectivamente, para análise dos mesmos, conforme fls. 342 a 517. Assim, o contribuinte, para estes inventários, impostou como unidade padrão às unidades, e na movimentação das saídas e entradas, lançou saídas por caixas de mercadorias. Em 01/07/2007, o autuado foi intimado para regularizar essa situação nos inventários inicial e final, e comunicou que em função da dificuldade de recuperar dados tão antigos, essas retificações ficaram prejudicadas, e apresentou para as mercadorias elencadas no levantamento de estoque, uma tabela de conversão para transformar as unidades em caixa, de modo a equalizar as duas sistemáticas adotadas quando da movimentação de mercadorias, em 01/08/2011. Impostou essas informações no sistema que efetuou o levantamento de estoque, e analisou todos os valores das saídas e entradas de cada código listado no levantamento de estoque, ajustando os valores divergentes de preços médios com o sistema de auditoria SIFRA. Submeteu o relatório final ao contribuinte, que, em 12/09/2011, avaliou que o demonstrativo de estoque de 2007 onde foi apontada omissão de entradas no valor de R\$840.196,17, e omissão de saídas de R\$2.889.535,86 (base de cálculo), e os preços médios informados nesse levantamento estão corretos com os preços praticados na base de 12/2007. Por isso, não temos observações adicionais sobre esse tipo de infração, conforme documento apensado de fl. 35.

Aduz que o resultado apresentado pelo Levantamento Quantitativo de Estoque em 2007 é uma presunção de omissão de saídas, fundamentada em documentos fiscais de entrada e de saída de mercadorias, considerando-se os inventários inicial e final de 2007. Estes inventários, tanto o inicial quanto o final, servem de parâmetro para mensurar a movimentação de mercadorias, e confirmar, com base na escrituração fisco-contábil, se o saldo remanescente no final de 2007, numericamente, contempla ou não as efetivas saídas e entradas de mercadorias.

Entende que os questionamentos defensivos são desprovidos de conhecimento da matéria contábil, fiscal e tributaria porque a presunção é derivada de pressupostos matemáticos e reais, com base em informações do próprio autuado, inclusive em livros fiscais, principalmente os de



inventários inicial e final. Não há contestação de valor, quantidade, unidade de qualquer mercadoria que consta do levantamento de estoque. Sequer houve apresentação de qualquer documento fiscal para contrapor qualquer dado ali registrado.

Quanto à alegação de que a diferença de estoque poderia ter relação com as perdas de mercadorias, informamos que houve, conforme livro de apuração de ICMS, em 2007, movimentação no valor de R\$ 295.675,84, pelo CFOP 5927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda. Se houve perda de mercadoria que não foi registrada, a questão então corroboraria o levantamento de estoque realizado.

Assim, consideram pífia todas as argumentações porque demonstram desconhecimento das operações comerciais da própria empresa. No entanto, para evitar qualquer outro questionamento, informa que a alíquota vigente é a de 17% sobre o valor da base de cálculo da omissão de saídas, não se podendo falar em extensão de benefício para movimentação irregular de mercadorias, e, por isso, o Termo de Acordo de Atacadista é aplicado somente sobre as operações acobertadas por documentação fiscal. Não é o caso presente, conforme demonstrativos do levantamento quantitativo de estoque e como o impugnante parece não conhecer a base legal para o levantamento de estoque, reproduz o art. 60, RICMS/BA. Manteve a autuação.

Infração 20 - Diz tratar-se de ingresso de mercadorias não destinadas a comercialização, transitadas pela fronteira deste Estado, sem o devido registro na escrita fiscal. São notas fiscais de entradas de mercadorias, capturadas pelo CFAMT, cuja consulta aos livros fiscais do contribuinte comprovam que não foram lançadas, razões dessa infração, cujas cópias podem ser conferidas no Anexo V, deste processo, fls. 518 a 536. Considera que não houve ofensa ao direito da ampla defesa porque cópias das notas foram remetidas para o contribuinte, o que confirma a veracidade da infração. Pede pela totalidade da infração.

Concluindo, reafirma sua discordância quanto à preliminar de nulidade e cancelamento do AI porque nele não há vício. Reafirma que, exceto cópia da procuração e do documento de identidade do preposto, nenhum documento foi trazido para contestar o levantamento fiscal. Os livros e documentos arrecadados foram devolvidos, o que confirma que a auditoria neles se pautou. Roga pela manutenção do Auto de Infração.

Conforme fl. 1423, o PAF foi convertido em diligência à INFAZ de origem para que o autuado fosse cientificado da informação fiscal com a entrega de cópias dos documentos acostados aos autos na ocasião da formulação da peça fiscal e fosse reaberto prazo de 10 (dez) dias para que, querendo, pudesse se manifestar o contribuinte.

Em nova manifestação (fls. 1428/1430), o autuado nada de novo arguiu, fazendo tão-somente excertos doutrinários para alegar falta de motivação ao lançamento tributário.

O autuante, por sua vez, apenas informou ciência da manifestação do autuado.

## **VOTO**

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal. O autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as infrações, as fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos específicos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o fundamento de direito.

Examinando os autos não identifiquei violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações.

Ao contrário da alegação defensiva, nas fls. 11 a 1245 está contida a documentação probatória das infrações, inclusive os demonstrativos do levantamento fiscal relacionando todas as notas fiscais, uma a uma.

Não há objetivo protesto quanto aos dados e valores autuados, uma vez que, além da genérica preliminar de nulidade, o Impugnante apenas se limita a alegar uma suposta autuação por presunção que, como melhor veremos na apreciação do mérito, não existe.

Vendo que o procedimento fiscal atende as normas regulamentares, em especial quanto ao cumprimento dos requisitos dispostos nos artigos 15, 16, 19, 22, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44, 45 e 46, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia - RPAF/99 e ressaltando que os documentos fiscais dos quais derivou a autuação foram apresentadas pelo próprio contribuinte, não vislumbro qualquer vício que possa inquinar de nulidade o lançamento tributário de ofício.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade suscitada e não havendo óbice ao direito do contribuinte, com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, II, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do meu convencimento, por ser destinado a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente, e o de perícia, porque a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e é desnecessária em vista de outras provas produzidas.

Ultrapassada a preliminar, passo ao exame de mérito.

As multas não são ilegais. Ao contrário, encontram-se no art. 42 da Lei 7.014/96, nos incisos e alíneas acima especificados. Esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158/159, RPAF/99, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).

Os autos estão devidamente instruídos. Não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico.

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

Repisando que para nenhuma das infrações há protesto objetivo quanto aos dados da auditoria ou valores das exigências desse lançamento de ofício, para este, a defesa expõe apenas argumentos de direito. Toma 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 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. Entretanto, tal argumento mereceria mais profunda análise caso o autuado fosse de direito e de fato um estabelecimento industrial. Ocorre que 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;"

Infração procedente.

A infração 02 (uso indevido de crédito fiscal de ICMS não destacado em documento fiscal) está demonstrada à fl. 48 e tem suporte na nota fiscal 403034 (fl. 338) contendo entrada de mercadoria tributável da sua coirmã de Brasília, mas sem destaque de imposto. Como se vê no livro RE de fl. 339, o autuado se creditou do imposto reclamado sob o argumento constitucional da não-cumulatividade do ICMS e que apenas se trataria de um descumprimento de obrigação tributária acessória do emitente.

Há equívoco na argumentação defensiva, uma vez que essa garantia de crédito é condicionada. Dispõe o art. 91 do RICMS-BA, que “o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomado tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidas na legislação”.

Portanto, a infração resta caracterizada.

Infração procedente.

Semelhante à infração 02 é a natureza da infração 03. Está demonstrada às fls. 52-53 e trata de glosa de crédito fiscal por uso indevido referente a mercadorias classificadas como “produtos diversos”, sem que se identifique a específica mercadoria e sua natureza quanto à tributação. O contribuinte dela se defendeu em conjunto com a 02 e, do mesmo modo, a esta infração empresto a fundamentação dada na apreciação anterior, qual seja, que embora seja um direito, o seu exercício é condicionado. Neste caso, os documentos que destacam o crédito contêm vício impeditivo do uso, pois não especifica a natureza da mercadoria.

Entretanto, neste caso, embora caracterizado o uso indevido do crédito fiscal pelo contribuinte, o lançamento não pode ser mantido porque também contém vício de natureza absoluta, pois se certo é que o contribuinte não pode usar o crédito porque não se conhece a natureza da mercadoria, se tributável ou não, também nos autos não há provas de que os “produtos diversos” são isentos ou não tributáveis, como consta na descrição do lançamento. Portanto, não vendo nele elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, com fundamento no art. 18, IV, tenho como nulo o lançamento neste item, ao tempo que com fundamento no art. 156 do regulamento citado, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falhas.

Infração nula.

As infrações 04 e 05 exigem ICMS por diferença entre as alíquotas internas e interestaduais destinadas ao ativo fixo (infração 04) e consumo do estabelecimento (infração 05). Delas o contribuinte se defende alegando questão de direito. Argui que embora constitucionalmente prevista, a exigência de ICMS por DIFAL não pode ocorrer por ausência de LC para tanto, uma vez que na LC 87/96 não há previsão de ICMS por DIFAL.

Entende que inexistindo na LC n. 87/96 qualquer disposição prévia acerca da aquisição/transferência do ativo fixo via operação interestadual ser definida como fato gerador do ICMS, torna-se inviável a aplicação da norma constitucional que prevê o diferencial de alíquota interestadual, como também, qualquer aplicação de lei estadual nesse sentido.

Diz que a exigência fiscal afronta a regra constitucional (alínea "a" inc. XII, § 2º do art. 155 da CF/88), querendo inovar o ordenamento jurídico, pois cobra o diferencial de alíquota do estabelecimento, em razão de entradas relativas ao ativo fixo oriundo de outro Estado da Federação.

Vê-se, portanto, que mais uma vez o impugnante apenas alega questão de inconstitucionalidade para o caso.

Considerando que: a) a função institucional deste órgão administrativo de julgamento de lide tributária não é substitutiva da função judicial, mas de *autocontrole* do lançamento tributário de ofício impugnado; b) embora com atribuições distintas e independentes, tanto a função ativa do fisco quanto a de julgamento administrativo, são de natureza vinculada à legislação tributária baiana; c) a apreciação de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo (art. 167, I, RPAF/99); d) que as infrações possuem respaldo legal nos art. 2º, inc. IV, 13, I, “j” da Lei 7.014/96, bem como no art. 5º, I, c/c art. 69, RICMS/97, com fundamento nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, da Constituição Federal; e) não há protesto objetivo quanto aos valores exigidos, as infrações 04 e 05 claramente demonstradas à fl. 55 estão caracterizadas e são integralmente subsistentes.

Infrações procedentes.

Pela infração 06 se exige ICMS por uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Esta infração está demonstrada à fl. 57.

A questão central que envolve esta infração é a falta de apresentação e entrega do livro CIAP para conferência e homologação dos valores apropriados pelo contribuinte no período compreendido pela fiscalização. O autuado alega direito ao crédito, não nega a falta de entrega e apresentação do livro CIAP, mas alega que a mera falta de apresentação do livro CIAP onde lança valores sobre os quais tomou o crédito não elide seu direito ao uso do crédito em lide.

De novo, nesta questão, volta a regulamentação da condição de uso do crédito fiscal, como já vimos em infrações anteriores. Não há dúvida quanto ao direito subjetivo do contribuinte, mas também não há dúvida que seu uso é condicionado ao regramento previsto nos arts. 93, §§ 11, 12, 17, I e 339 do RICMS-BA, § 1º que prevê a imprescindibilidade dos registros dos valores de direito de modo específico na escrita fiscal.

Trata-se, portanto, aqui, não mais de uma questão de direito, mas de fato que sobre o direito se sobrepõe, até porque não comprovando a apropriação do crédito na sua escrita fiscal na forma legal, não há falar em direito por falta de comprovação da certeza do direito. Sendo uma questão de fato e o autuado não pode tirar proveito em descumprimento de obrigação legal que praticou. Aplica-se ao caso o princípio jurídico “Ninguém pode se beneficiar da própria torpeza” (“NEMO TURPITUDINEM SUAM ALLEGARE POTEST”), que em nosso Direito acha-se positivado difusamente, esparsamente, em diversos artigos e leis nacionais, por exemplo: CPC, art. 600; CC, arts. 150 e 1814.

Infração procedente.

Sem prejuízo das suas especificidades, analisarei as infrações 07 a 17, conjuntamente em alguns aspectos.

Pelas infrações 07 e 09 se exige ICMS em face de recolhimento menor que o devido em razão de utilização indevida do benefício da redução de base de cálculo prevista no Dec. 7.799/00 nas vendas internas que o autuado efetuou para não contribuinte do imposto (infração 07) e para contribuinte na situação de inaptidão para o exercício comercial. A infração 07 está demonstrada às fls. 60-77 e os documentos que a suportam (por amostragem) estão nas fls. 274-336 dos autos. A infração 09 está demonstrada às fls. 92-108 e os documentos probatórios (por amostragem) também estão nas fls. 274-336.

Para esta e demais infrações relacionadas ao Dec. 7.799/00, o impugnante alegou cerceamento ao seu direito de defesa dizendo que não se produziu provas das acusações. Aduziu que ainda que os destinatários estivessem inaptos desconhecia esta situação no momento da venda, tendo agido de boa-fé.

Disse que o Termo de Acordo Atacadista lhe permite vender internamente mercadorias com redução de base de cálculo a contribuintes inscritos no CAD-ICMS, exceto para microempresas e EPP, pois para estas há alíquota específica. Alega que as vendas para estas na condição de “inaptas” se deve entender que foram efetuadas vendas para empresas apenas cadastradas, podendo, portanto, ser aplicável o Termo de Acordo Atacadista, considerando, ao menos a alíquota de 10% e não 17%, como pretende o AI. Ressalta que as empresas com as atividades citadas, a exemplo de hotéis e construtoras são contribuintes do ICMS.

De logo observo que o impugnante, conhecendo e tendo consigo todos os elementos da autuação, não contesta seus números e nem aponta qualquer inconsistência dos dados que subsidiam o auto de infração, se restringindo a defender-se quanto à questão de direito no que diz respeito à consideração de parte dos adquirentes de suas mercadorias registrados na condição de especial no CAD-ICMS da Bahia, serem contribuintes do ICMS e, por isso, considera correta a redução da base de cálculo que aplicou.

Pois bem, analisando o caso, neste aspecto, constato a razão caber ao autuante, pois a inscrição no CAD-ICMS na condição de “Especial”, necessariamente, não atribui à pessoa a condição de contribuinte do ICMS, uma vez que conforme conceituação legal, *“Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. (art. 4º da LC 87/96 e art 5º da Lei 7.014/96).*

Além dessa definição, taxativamente, a lei também atribui a condição de contribuinte do ICMS à pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: *I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização (parágrafos únicos do art. 4º da LC 87/96 e 5º da Lei 7.014/96).*

Portanto, esses são os contribuintes do ICMS de direito, sem qualquer extensão. Assim, não há que fazer confusão com o contribuinte de fato do ICMS, o consumidor final que, em alguns casos pode até ser o próprio contribuinte de direito quando adquire para seu consumo próprio mercadoria tributada pelo ICMS, situação em que é tributado com a alíquota interna.

Para o caso presente, a pessoa jurídica inscrita na condição “especial” no CAD-ICMS da Bahia não se encaixa nas definições legais de contribuinte do ICMS, pois, ou adquire mercadoria para consumo próprio, sendo mero contribuinte de fato, ou não está habilitado/autorizado pela SEFAZ para a revenda ao consumidor final das mercadorias que adquiriu do autuado. Ressalte-se que, conforme indicam os autos, trata-se de material de uso hospitalar adquirido por clínicas médicas e hospitais.

A própria excepcionalidade, na situação cadastral de “especial”, indica a inexistência de condições normais que permitam a inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS de tais estabelecimentos para praticar operações e/ou prestações sujeitas à incidência do ICMS.

Conforme art. 149 do RICMS-BA, a inscrição no “Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) tem por finalidade a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e seus respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas”. Portanto, como se vê da finalidade expressa no dispositivo legal, não apenas podem se inscrever no CAD-ICMS, contribuintes do ICMS. A propósito, o inciso V, do art. 150 do RICMS/BA, dita que se inscreverão, antes de iniciarem suas atividades, na condição de contribuinte especial, as pessoas jurídicas não obrigadas a se inscreverem, mas que, por opção própria, requerem inscrição: 1 - as empresas legalmente habilitadas a operar como arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil (“leasing”); 2 - as empresas de construção civil, quando não consideradas

legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543); 3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.

Tal entendimento se consolida através de diversos pareceres proferidos pela Diretoria de Tributação da SEFAZ respondendo a consulta de contribuintes atacadistas, conforme publicado no site dessa Secretaria, a exemplo dos de nºs 2068/07, 2315/07 e 16265/08, abaixo reproduzido, que, se referindo a não aplicação do benefício da redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos, serve para aclarar o entendimento relativo à condição de contribuinte, constante do Dec. nº 7.799/00:

*“PARECER Nº 16265/2008 DATA: 28/08/2008.*

*ICMS. Consulta. O benefício previsto no Dec. nº 7.799/00 aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.*

*A consulente, empresa acima qualificada, atuando neste Estado no comércio atacadista de equipamentos elétricos de uso pessoal e doméstico (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à questão a seguir transcrita:*

*"Adquirimos recentemente o Termo de Acordo Atacadista e gostaríamos de saber se podemos nos beneficiar com a redução de base de cálculo nas vendas efetuadas a Órgãos Públicos que não são contribuintes do ICMS."*

**RESPOSTA:**

*Em resposta à orientação solicitada, ressaltamos que o art 1º do Dec. nº 7.799/2000, que disciplina a aplicabilidade do benefício da redução de base de cálculo nas operações efetuadas por atacadistas baianos, assim estabelece expressamente:*

*"Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CADICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:(...)".*

*Vê-se, assim, da leitura do dispositivo legal acima transcrito, que o benefício ali previsto aplica-se exclusivamente às saídas internas efetuadas pelo estabelecimento atacadista com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, ou seja, às saídas internas destinadas a pessoas físicas ou jurídicas que pratiquem operações e/ou prestações sujeitas à incidência do imposto estadual.*

*Nesse contexto, e considerando que os Órgãos Públicos, em princípio, não se caracterizam como contribuintes do ICMS, visto que não praticam operações ou prestações de serviços que constituam fatos geradores deste imposto, as saídas internas de mercadorias efetuadas pela Consulente com destino a tais entidades não estão alcançadas pelo benefício previsto no Dec. nº 7.799/00.*

*Ressalte-se, por fim, que a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na resposta à presente consulta, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, dentro do prazo de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta, nos termos do art. 63 do Regulamento do Processo*

*Administrativo Fiscal - RPAF (Dec. nº 7.629/99).*

*É o parecer.*

*Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA*

*GECOT/Gerente: 28/08/2008 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA*

*DITRI/Diretor: 28/08/2008 - JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA”*

O §3º, art. 1º do Decreto 7.799/00, não deixa dúvidas quanto a esse entendimento quando conclui o aludido parágrafo afirmando: “..... destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS

do Estado da Bahia na condição de especial”. Segue “*in verbis*”, o aludido dispositivo normativo.

*“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:*

...

*§ 3º Estende-se o tratamento tributário previsto neste artigo às operações internas realizadas por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial.” (grifo do relator).*

Assim, em se tratando de benefício fiscal a interpretação da redução deve ser dada restritivamente (art. 111, II, do CTN). Portanto, não contemplando aplicação do raciocínio do impugnante que quer considerar as suas operações de vendas a pessoas jurídicas registradas no CAD-ICMS na condição de “contribuinte especial” como passíveis de redução da base de cálculo, pois que isso implica em uma interpretação ampliativa da norma concentradora do benefício fiscal em apreço, o que vejo plenamente vedado em nosso Ordenamento Tributário.

Infração 07 procedente.

Uma vez afastada a preliminar de nulidade referente às infrações vinculadas ao Dec. 7.799/00 e conseqüente Termo de Acordo de Atacadista (infração 07 – vendas para não contribuintes com redução de base de cálculo; infração 08 – uso de crédito fiscal presumido em face de saídas interestaduais em valor superior ao legalmente permitido; infração 09 – vendas para contribuintes “inaptos” com redução de base de cálculo; infração 10 – venda de mercadoria da ST com redução de base de cálculo); recolhimento a menor, em função de erro na determinação da alíquota cabível (infração 11 – venda internas para microempresa de mercadoria da ST com aplicação de alíquota de 7%; infração 12 – vendas internas para microempresa “inaptas” ou desabilitadas, com alíquota de 7%; infração 13 – vendas internas para microempresas sem repasse do desconto de 10% sobre o valor da mercadoria; infração 14 – aplicação indevida do benefício de microempresa para contribuinte na situação de “normal”) e falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às operações internas subsequentes (infração 15 – vendas de mercadorias da ST, resultante do abate de gado bovino, suíno e aves, em estado natural, refrigerado e congelado – falta de retenção do ICMS; infração 16 – idem, retenção a menor de ICMS; infração 17 – falta de retenção nas vendas de mercadorias da ST para contribuintes “inaptos” ou “desabilitados”), insta ressaltar que ao direito tributário não interessa o “*animus agendi*” do sujeito, ou seja, uma vez demonstrado que o fato da vida encontra previsão na lei (subsunção), o gravame é exigível, independentemente de ter agido quem quer que seja movido por boa ou má fé.

Com relação às infrações que o autuado efetuou para destinatários com situação cadastral de inaptidão para o exercício empresarial, assiste razão ao autuante, pois o impugnante é responsável pelo recolhimento do tributo na modalidade de substituição tributária nas operações com contribuintes não inscritos, e contribuintes inaptos ou desabilitados, assim são considerados. Tais operações de fato se realizaram, e isto está demonstrado nos autos, consoante o que já foi acima exposto – relativamente às infrações originadas de operações com “inaptos” e/ou “desabilitados” (infração 09: demonstrativo de fls. 92-107; infração 12: demonstrativo de fls. 139-154; infração 17: demonstrativo de fls. 223-254).

Comprova-se através dos documentos fiscais, espelhos de situações cadastrais e demonstrativos o cometimento dos seguintes ilícitos tributários: recolhimento a menos, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo (infração 09: demonstrativo de fls. 92-107); recolhimento a menos, em função de erro na determinação da alíquota cabível nas vendas para microempresas “inaptas” com alíquota de 7% ao invés de 17% (infração 12: demonstrativo de fls. 139-154), e falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às operações internas subsequentes nas vendas para contribuintes “inaptos” localizados na Bahia (infração 17, levantamento às fls. 223-254).

Não tem pertinência o pedido e aplicação do percentual de redução, nem de aplicação de carga tributária equivalente a 10% nas vendas para microempresas e EPP com situação cadastral de inaptidão uma vez que as imputações ocorreram exatamente por conta do uso indevido dos benefícios fiscais.

Sem especificar quais, a defesa traz o argumento de que, “consultando o cadastro do ICMS da Bahia de algumas das micro-empresas referidas no Auto de Infração, algumas apenas foram consideradas irregulares em data futura, o que não significa dizer que em 2007 havia algum problema”.

Tal assertiva não corresponde à realidade, mostrando-se descabida após uma análise em profundidade dos elementos de prova constantes do processo. As provas dos destinatários das mercadorias objetos da autuação considerados “inaptos” ou “desabilitados” estão nos autos (anexo II, fls. 274-336) - e esta condição foi levantada a partir do banco de dados da SEFAZ -, e mais comprovações da inaptidão para o exercício legal da atividade comercial dos destinatários foram juntados aos autos (fls. 1379-1470). Destes documentos foi dado conhecimento ao autuado que sobre eles não se manifestou. Ademais, o art. 181, do RICMS-BA reza que o contribuinte é responsável pela verificação, via INTERNET ou nos terminais de auto-atendimento da Secretaria da Fazenda, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promover transação comercial. Esses dados estão disponíveis para consulta no site da SEFAZ, caminho: Inspeção Eletrônica – Formulários e Outras Utilidades – Inscrição Estadual ativa ou CNPJ inativo.

Nesse sentido, vale dizer que, embora não tenha necessária vinculação a este caso, o entendimento manifestado no Parecer DITRI 11918/2009, foi revisto no Parecer 19821/2010, expressando ser “vedado ao contribuinte a aplicabilidade do tratamento previsto no Dec. 7.799/00 (redução de base de cálculo) quando da venda a contribuintes inaptos, visto que a inaptidão cadastral torna irregular quaisquer operações realizadas pelo contribuinte que se encontre nessa condição, seja na qualidade de remetente ou destinatário”.

Portanto, não havendo protesto objetivo quanto aos dados e cálculos que sustentam as infrações, as infrações 09, 12 e 17 estão caracterizadas e devem ser mantidas.

Infrações procedentes.

#### Infração 08

Pela infração 08 se exige valor do crédito presumido previsto no art. 2º do Dec. 7.799/00, decorrente de vendas interestaduais, utilizado a mais que o permitido.

Na defesa, o impugnante se limitou a dizer que a infração é insegura e está baseada em presunção, pois o fisco diz “...apresenta valores a maior em função, possivelmente, da extensão desse benefício às mercadorias enquadradas na substituição tributária.”

Por sua vez, o autuante explica que o contribuinte lançou um crédito de R\$ 433.911,68 para os meses janeiro a dezembro 2007, que não tem correspondência com o valor das vendas interestaduais para o período (R\$ 2.774.619,53), pois que se o crédito fosse calculado sobre todas as vendas, seu valor seria R\$ 462.445,91. Hipoteticamente, atribui essa diferença a uma possível exclusão de parte de mercadorias da ST que não pode entrar no cômputo das operações interestaduais, por expressa vedação do art. 4º, I, do citado decreto. Explica que não conferiu os



cálculos do contribuinte, mas apenas recalculou o crédito presumido de direito na forma correta e apurou a exigência em lide.

Tem razão o autuante, pois esta infração está claramente demonstrada às fls. 79-90 e foi corretamente apurada. Aqui se exige apenas a diferença a mais utilizada confrontando o cálculo correto feito na auditoria e o lançado pelo contribuinte na sua escrita fiscal, não cabendo no caso aferir detalhes sobre a metodologia usada pelo autuado.

**Infração precedente.**

Foi suscitada nulidade para as infrações 18, 20 e 26, sob alegação de o autuante não ter juntado provas da acusação. Não é o que observo ao analisar os elementos do PAF, em particular os documentos de fls. 1.043 a 1.135, onde estão especificados os históricos das situações cadastrais de diversas sociedades empresárias com as quais o contribuinte entabulou negociações de compra e venda.

Pelas infrações 10, 11, 13, 14, 15 e 16, se exige imposto em razão de utilização indevida da redução da base de cálculo do Dec. 7.799/00 nas vendas internas a contribuintes ativos, mas relativas a mercadorias da ST (infração 10: demonstrativo de fls. 110-122); por erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias para microempresas, mas de mercadorias da ST (infração 11: demonstrativo de fls. 124-137); por erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias para microempresas, sem repasse do desconto de 10% como previsto no Dec. 7.466/98 (infração 13: demonstrativo de fls. 155-170); por erro na aplicação da alíquota nas saídas de mercadorias para contribuinte normal usando indevidamente a carga tributária equivalente a 7% prevista para microempresas (infração 14: demonstrativo de fls. 172-188; falta de retenção e recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por ST, relativo a operações internas, conforme item 9, II, art. 353, do RICMS-BA (infração 15: demonstrativo de fls. 190-204); idem infração anterior, mas por recolhimento a menor que o devido (infração 16: demonstrativo de fls. 206-221).

Para estas infrações o impugnante repete as alegações dadas às infrações 07 e 09 já analisadas. Para a infração 13 diz que repassou o desconto de 10% e que as notas fiscais estão à disposição para eventual diligência. Para as infrações 15 e 16 diz que não há clareza quanto ao início da forma de tributação e em relação a quais produtos, bem como não há referência à forma de cálculo, lançamento e pagamento do imposto e tampouco em quais operações efetivamente teria ocorrido o recolhimento a menor, sendo, por isso, uma exigência arbitrária.

Como vimos, não tem sustentação os argumentos defensivos, pois as infrações estão claramente demonstradas nos autos revelando individualmente as operações e especificando as mercadorias objetos das exigências tributárias. As infrações 10 e 11 se referem à indevida extensão dos benefícios de microempresa para as mercadorias sujeitas à ST, a exemplo de produtos comestíveis resultante de abate de aves e de gado bovino, suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados; guloseimas industrializadas como sorvetes; derivados de farinha de trigo como macarrão, talharim e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, para as quais não se permite a redução (art. 353, II e IV, do RICMS-BA). Ademais, o art. 4º do Dec. 7.799/00, expressa que a redução da base de cálculo não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na ST.

Também quando da realização das vendas para microempresas, o autuado não repassou o desconto como estabelecido nos incisos I e II, §1º do art. 51, do RCIMS-BA, e isso se vê nos demonstrativos das infrações que corretamente calculou o desconto e as notas fiscais 723.774 e 760.296 (fls. 929 e 994) corroboram o cometimento da infração.

Partindo das regras estabelecidas nos dispositivos citados, a metodologia de cálculo é definida na IN 38/1994, excluindo do valor de venda o ICMS que deveria ser calculado com a alíquota de 17%, dividindo-se este valor pelo fator 0,93, e sobre o resultado se calcula o imposto com alíquota de 7%. Como resultado se gera um valor aproximado de 10% que deverá ser abatido como desconto do valor da mercadoria.

Quando assim não realizado e concedendo desconto menor que o permitido em lei, tem-se a operação como destinada a contribuinte normal considerando a redução da base de cálculo em 41,176%, conforme consta na específica planilha. Aliás, como pleiteia o autuado, mas, no caso, negado, porque seu pedido se relaciona a microempresa na condição de inaptidão.

A infração 14 se deu porque o autuado tributou com alíquota de 7% prevista para operações com microempresas, nas suas vendas para contribuintes cadastrados como “normal”. É o caso da venda para o Supermercado Zé do Leite, IE 048.275.473 e demais destinatários identificados no específico demonstrativo.

As infrações 15 e 16 se referem à falta de retenção e recolhimento e retenção e recolhimento a menor de ICMS sobre operações internas de mercadorias da ST, na qualidade de sujeito passivo por ST. Os relatórios autuados e notas fiscais de saída comprovam o cometimento das infrações, a exemplo das notas fiscais 683.999, 690.840 e 771.942 (fls. 861, 885 e 1011) e os documentos probatórios da retenção e recolhimento a menor constam das fls. 1411-1420.

Considerando que a obrigação tributária em lide tem previsão no item 9, inciso II, art. 353, do RICMS-BA, desde 01 de janeiro 2001, e o alegado desconhecimento dessa normativa nada influi no caso, as infrações restam caracterizadas.

Infrações procedentes.

As infrações 18 e 19 se referem a exigência de imposto em face de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas, apurado por levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (infração 01) e por falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias da ST, sem emissão de documentos fiscais, também apurado por levantamento quantitativo de estoque.

O autuado as impugna negando as infrações considerando nem cogitar saídas sem emissão de documento fiscal dado seu porte e risco de perda de controle de sua atividade. No entanto, embora objetivamente não aponte as distorções, esclarece, que muitas mercadorias entram com unidade de peso e são transformadas em caixa, e vice e versa, o que pode parecer inconsistências dos números de estoque. Frisa que a maior parte da autuação se refere a perdas em razão de fatores que prejudicaram a qualidade dos produtos e que, portanto, a autuação se fundamenta em presunção.

Examinando os autos, vejo que o levantamento fiscal tem base nos inventários apresentados pelo autuado. Os arquivos magnéticos retratando a escrita fiscal do autuado foram monitorados e validados e em confronto com os dados constantes dos documentos fiscais de entrada e saída e livros de inventário, efetuou-se a auditoria mediante o roteiro citado o qual especifica as mercadorias na forma codificada pelo próprio autuado. Estes demonstrativos constam às fls. 256-269. Cópias desses demonstrativos, papéis de trabalho analíticos elaborados na ação fiscal foram entregues ao autuado, inclusive do CD que consta dos autos fl. 272 (recibo de fl. 36). Dos autos também constam os inventários feitos pelo autuado (fls. 342-517).

Constatadas diferenças, antes da lavratura do AI o autuado foi intimado para regularizá-las, tendo apenas apresentado tabela de conversão para harmonizar as entradas e saídas das mercadorias, o que foi feito na auditoria, cujo resultado foi levado ao conhecimento do autuado ainda antes da lavratura do AI, tendo este declarado sua avaliação, atestando sua correção e firmando não mais ter observações adicionais sobre as infrações.

Portanto, em se tratando de questões de fato, sem que o autuado aponte qualquer inconsistência nos dados da auditoria que teve amplo conhecimento, essas infrações restam indubitavelmente caracterizadas.

Para as perdas que o impugnante alega implicar nas omissões apuradas, existe legislação específica de contabilização e a escrita fiscal do autuado indica registro das ocorridas (CFOP 5927) e foram consideradas no trabalho fiscal.

Infrações procedentes.

Pela infração 20 se propõe aplicação de multa em face de entrada de mercadoria não tributável no estabelecimento sem registro na escrita fiscal. O impugnante, se confundido, alega exigência de ICMS por essa infração e pede sua improcedência por falta de prova ou que seja feita diligência para tanto.

Repito o indeferimento do pedido de diligência conforme antes já exposto. A infração está demonstrada à fl. 271 e em se tratando de notas fiscais colhidas no CFAMT (fls. 518-536), cujas cópias foram entregues ao autuado sobre elas não se manifestando, há prova da circulação das mercadorias no território baiano e, neste caso, este CONSEF tem sedimentado entendimento pela subsistência desse tipo de infração.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em face da nulidade da infração 03.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298616.0003/11-9**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.017.893,31**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 526.672,19 e 70% sobre R\$491.221,12, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$421,11**, prevista no inciso XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA