

A.I. Nº - 298616.0001/12-4
AUTUADO - SADIA S.A.
AUTUANTE - ANDRE LUIZ SOUZA AGUIAR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/04/2013

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0012-05/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ENERGIA ELÉTRICA. Demonstrado que o sujeito passivo não é estabelecimento industrial ou realiza atividade de industrialização, não cabendo a utilização do aludido crédito. Infração caracterizada. **b)** DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. **c)** ATIVO IMOBILIZADO; **d)** EM VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO EM VIGOR. **2. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. a)** VENDAS A NÃO CONTRIBUINTES. Infrações caracterizadas, reconhecidas pelo impugnante. **b)** VENDAS PARA CONTRIBUINTES DESABILITADOS. Demonstrado pelo autuante as efetivas vendas quando os adquirentes estavam desabilitados. Infração caracterizada. **c)** VENDA DE MERCADORIAS ENQUEDRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **d)** VENDAS PARA MICROEMPRES COM DESCONTOS INFERIOR AO DETERMINADO PELO DECRETO nº 7.466/98. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, DESTINADA A MICROEMPRESA. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **b)** VENDA PARA CONTRIBUINTES DESABILITADOS. Demonstrado pelo autuante as efetivas vendas quando os adquirentes estavam desabilitados. Infração caracterizada. **c)** APLICAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO CABÍVEL PARA AS MICROEMPRESA CONCEDIDO A CONTRIBUINTE NORMAL. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **d)** VENDAS DE MERCADORIAS DENTRO DO ESTADO DA BAHIA COM APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 12% QUANDO O CORRETO É 17%. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. a)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO: **a1)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNA. Infração caracterizada, reconhecida pelo impugnante. **a2)** VENDAS A CONTRIBUINTES DESABILITADOS. Demonstrado pelo autuante as efetivas vendas quando os adquirentes estavam desabilitados. Infração caracterizada. **b)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Infração caracterizada, reconhecida pelo

impugnante. **5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. **6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS: a) IMPOSTO DEVIDO PELAS OPERAÇÕES PRÓPRIAS;** Ficou demonstrado que o levantamento atendeu ao disposto na legislação que regula tal procedimento. Infração caracterizada. **b) IMPOSTO DEVIDO NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES SUBSEQUENTES.** Ficou demonstrado que o levantamento atendeu ao disposto na legislação que regula tal procedimento. Infração caracterizada. Afastadas as aguições de nulidades e não acolhido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/03/2012, exige ICMS no valor histórico de R\$674.275,74 em razão das seguintes irregularidades.

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 energia elétrica. A atividade principal do contribuinte é o Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios em Geral, conforme banco de dados da SEFAZ - BA. Neste sentido, não se fala em produtos industrializados e sim em mercadorias comercializadas, o que justifica essa 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 01 de janeiro de 2011 (Lei nº 7.014/96, art. 29, parágrafo I, Inciso III, alínea b). Os dados do demonstrativo foram extraídos dos Livros de Apuração do ICMS nº 19 e nº 20, cujas cópias estão anexadas ao presente processo. O ICMS com valor de R\$165.701,22. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se da utilização indevida de créditos de ICMS provenientes de devolução interestaduais de mercadorias. O contribuinte remetente - Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda. - está localizado em Recife, com obrigatoriedade de usar a alíquota de 12%, inclusive nas devoluções de mercadorias. Neste caso, todas as remessas de devolução foram realizadas com a alíquota de 17%, e houve a apropriação indevida do crédito fiscal calculado por este percentual. A infração refere-se a estorno do crédito lançado indevidamente, adequando-se o valor do crédito à alíquota de 12%, conforme legislação estadual do Estado da Bahia. O ICMS com valor de R\$2.559,88. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Refere-se ao uso indevido do crédito de ICMS oriundo do 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 do Crédito de ICMS do Ativo Imobilizado), nos termos dos parágrafos 11 e 12 do art. 93, bem como do art. 339 do

RICMS-BA. O contribuinte, apesar de intimado em 03/10/2011, não entregou os Livros Ciap de 2008, não comprovando, portanto, o direito garantido por lei para uso do crédito do ICMS do ativo imobilizado, impossibilitando a pertinência dos créditos utilizados. O ICMS com valor de R\$7.222,33. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Contribuinte signatário do Termo de Acordo de Atacadista (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. Neste caso houve utilização indevida dessa prerrogativa para não contribuintes do ICMS, a exemplo de hospitais, hotéis, construtoras, associações civis, dormitórios e pessoas físicas. O ICMS com valor de R\$66.362,68. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 – 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, conforme art. 2º. O cálculo apresentado pelo contribuinte e registrado mensalmente em Livro de Apuração de ICMS, no entanto, apresenta valores do crédito presumido a maior em função da extensão desse benefício às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, cuja vedação está prevista no art. 4º, Inciso I, do mencionado Decreto. Os cálculos utilizados nesta infração levaram em consideração apenas as mercadorias com tributação normal neste Estado, conforme planilha em anexo. Para fins de comprovação da infração, anexamos também uma planilha contendo todas as mercadorias enquadradas como substituição tributária neste Estado, cujos cálculos serviram de base para o estorno do crédito presumido de ICMS ora registrado. Para fins de apuração de valores desta infração, considerou-se nos levantamentos os valores lançados, mensalmente, pelo contribuinte, conforme Livro de Apuração de ICMS de 2008. O ICMS com valor de R\$43.069,02. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 – Recolheu a menor 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. Esta infração se refere à aplicação indevida dessa redução para contribuintes considerados DESABILITADOS, conforme banco de dados da SEFAZ - BA, exclusiva para contribuintes com atividade normal de comercialização de mercadorias, sem nenhum tipo de restrição cadastral. O ICMS com valor de R\$10.898,72. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 7 – Recolheu a menor 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, exceto para as vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Neste caso, houve, indevidamente, extensão desse benefício para mercadorias tais como: carne suína congelada, cortes frango congelados, pé de suíno congelado, coxinha da asa de frango congelado, e outros, conforme planilha em anexo. Todas as mercadorias excluídas do benefício são pertencentes ao grupo de 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. O ICMS com valor de R\$1.930,63. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 8 – 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%. Neste caso, houve, indevidamente, extensão dessa prerrogativa também para mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que configura uso indevido do benefício de microempresa. As mercadorias listadas como sujeitas ao regime de substituição tributária são aquelas pertencentes ao grupo de 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, a exemplo de carne congelada suíno com osso; coxão mole

bovino; carne resfriada bovino sem osso; picanha bovina resfriada, e outras. O ICMS com valor de R\$2.311,31. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 9 – 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%, mediante desconto em 10%, específica para contribuinte microempresa habilitado neste Estado, para contribuintes considerados Desabilitados, conforme banco de dados da SEFAZ - BA, datas das aquisições das mercadorias. O ICMS com valor de R\$94.523,96. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 10 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Trata-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 integralmente 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. Neste caso, em função da adesão ao termo de acordo atacadista, exclui-se o benefício de microempresa, e aplica-se a redução prevista no Decreto nº 7.799/2000, ou seja, 41,176% para as mercadorias que não estejam sujeitas ao regime de substituição tributária O ICMS com valor de R\$46.627,09. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 11 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Nesta infração, houve aplicação indevida do benefício de microempresa para contribuinte Normal, configurando o uso indevido da alíquota de 7%. Aplica-se, neste caso, a alíquota correta, de 17%, com a redução da base de cálculo em 41,176% - termo de acordo atacadista. O ICMS com valor de R\$31.204,09. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 12 – Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Trata-se de vendas de mercadorias dentro do Estado da Bahia com aplicação da alíquota de 12%, esta específica de saídas interestaduais. Nesse caso, cobra-se a diferença do ICMS, com a alíquota correta de 17% sobre o valor das aquisições das mercadorias - base de cálculo do ICMS, aplicando-se a redução de 41,176% do termo de acordo atacadista para os contribuintes ativo e para mercadorias fora do regime de substituição tributária. ICMS com valor de R\$770,62. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 13 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Trata-se de 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). ICMS com valor de R\$22.996,01. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 14 – Reteve e recolheu a menor 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 menor de saídas de mercadorias elencadas no Item 9, Inciso II, Art. 353, e Anexo 88 (Item 10 e Item 32), RICMS - BA, ou seja, produtos comestíveis resultantes de abate de aves, gado bovino, suíno, em estado natural, refrigerado, congelado. ICMS com valor de R\$639,85. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 15 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente 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 desabilitados neste Estado, quando da realização das operações de vendas. ICMS com valor de R\$35.831,88. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 16 – 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% com valor de R\$583,72.

INFRAÇÃO 17 – Falta de recolhimento do imposto relativo 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\$824.719,78, sendo superior ao valor da Omissão de Entrada, que totalizou R\$676.433,85 no mesmo levantamento de estoque, com ICMS no valor de R\$96.462,44, conforme demonstrativos em anexo. ICMS com valor de R\$140.202,35. Multa de 70%.

INFRAÇÃO 18 – 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, 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 item 32, a exemplo de aves, suínos, bovinos, em estado natural, resfriado ou congelado, conforme previsão do Item 9, Inciso II, Art. 353, RICMS - BA. ICMS com valor de R\$840,38. Multa de 60%.

O sujeito passivo apresenta defesa, às fls.1.305 e 1.326, argumentando, preliminarmente, que efetuou o recolhimento parcial da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração, correspondente às infrações de nºs 2, 3, 4, 5, 8, 11, 12, 14 e 16, restando o correspondente crédito tributário extinto por força do que dispõe o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional. (doc. 02).

Desta forma, comentará, a seguir, as demais infrações, seguindo a ordem descrita no presente lançamento, no que será demonstrado ser absolutamente improcedente a exigência fiscal remanescente.

Quanto à infração 1, assinala que trata-se de infração equivocadamente apurada pelo Fiscal Autuante, em razão de alegado creditamento indevido do ICMS, em decorrência da aquisição de energia elétrica, a qual, segundo a Autoridade Fiscal, não fora utilizada no processo produtivo da Impugnante, já que a atividade principal do estabelecimento autuado estaria relacionada ao comércio atacadista.

Observa que não pode prevalecer a premissa fiscal segundo a qual a Impugnante não pratica atividade industrial, uma vez que, por força do disposto no artigo 9º, III, do Regulamento do IPI – RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, a Impugnante equipara-se a estabelecimento industrial. *Vide:*

“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);” (grifo nosso)

Salienta ainda que o estabelecimento da Impugnante, para os devidos fins legais, equipara-se a estabelecimento industrial, sendo na verdade uma extensão da indústria propriamente dita.

Assim, assegura que a energia elétrica adquirida pela Impugnante enquadra-se perfeitamente na hipótese descrita no artigo 20 c/c o artigo 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96:

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de

mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

b) quando consumida no processo de industrialização;” (grifo nosso)

Entende que não seria necessária a equiparação legal do estabelecimento autuado aos estabelecimentos industriais, na medida em que a energia elétrica adquirida pela ora Impugnante, cujos créditos foram glosados, é inteiramente consumida no resfriamento e na refrigeração das câmaras frigoríficas para congelamento e conservação dos produtos.

Afirma, ainda, que o congelamento dos produtos assim como a manutenção a uma temperatura de - 18°C (para armazenagem) e de - 12°C (para transporte), fazem parte integrante do processo de industrialização. Até mesmo porque, sem a refrigeração, os produtos da Impugnante jamais seriam aptos para.

Aduz que o Regulamento Técnico da Inspeção Tecnológica e Higiênico - Sanitária de Carne de Aves, aprovado pela Portaria nº 210, de 10/11/1998, do MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO, SECRETARIA DE DEFESA AGROPECUÁRIA (publicado no Diário Oficial da União de 26/11/1998, Seção 1, p. 226), define o processo de resfriamento e congelamento na atividade da Impugnante nos seguintes termos:

“ANEXO I

*REGULAMENTO TÉCNICO DA INSPEÇÃO TECNOLÓGICA E HIGIÊNICO-SANITÁRIA
DE CARNE DE AVES*

1. DEFINIÇÕES:

RESFRIAMENTO: é o processo de refrigeração e manutenção da temperatura entre 0°C (zero grau centígrado) a 4°C (quatro graus centígrados positivos) dos produtos de aves (carcaças, cortes ou recortes, miúdos e/ou derivados), com tolerância de 1°C (um grau) medidos na intimidade dos mesmos.

PRÉ-RESFRIAMENTO: é o processo de rebaixamento da temperatura das carcaças de aves, imediatamente após as etapas de evisceração e lavagem, realizado por sistema de imersão em água gelada e/ou água e gelo ou passagem por túnel de resfriamento, obedecidos os respectivos critérios técnicos específicos.

CONGELAMENTO: é o processo de refrigeração e manutenção a uma temperatura não maior que -12°C, dos produtos de aves (carcaças, cortes ou recortes, miúdos ou derivados) tolerando-se uma variação de até 2°C (dois graus centígrados), medidos na intimidade dos mesmos.

TEMPERADO: é o processo de agregar ao produto da ave condimentos e/ou especiarias devidamente autorizados pelo DIPOA, sendo posteriormente submetido apenas a refrigeração (resfriamento ou congelamento).”

Consigna, também, que durante o processo de preparo dos alimentos para comercialização, há diferentes etapas relacionadas ao resfriamento dos respectivos produtos, as quais, além de revelarem-se indispensáveis no processo fabril do estabelecimento, efetivamente alteram as características físico-química dos produtos de forma a preservá-los para a venda e o consumo.

Por outro lado, entende que, considerando que a industrialização é definida como toda a operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo (vide art. 4º, RIPI), não há dúvidas que, na presente hipótese, ocorre o aperfeiçoamento dos produtos para o consumo, através do seu resfriamento em diferentes etapas.

Como bem definido por MARCO AURÉLIO GRECO, tratando do conceito e alcance da industrialização:

“A industrialização pode apresentar vários graus conforme atinja mais ou menos profundamente os planos externo e interno do objeto; pode ir desde mera modificação de apresentação (acondicionamento) até implicar seu desaparecimento para dar nascimento a mercadoria de outra natureza (transformação).

A CF/88 não distingue tipos, graus nem efeitos da industrialização, o que baste para afastar investidas do legislador para qualificá-la de modo a prever que o dispositivo constitucional ou complementar só alcançaria certos casos de industrialização.

Realmente, ao “qualificar” a industrialização, a legislação infraconstitucional reduz o alcance da norma constitucional e, com isto, agride seu preceito. É tão inconstitucional a norma infraconstitucional que veicula preceito flagrantemente oposto à regra como a que reduz sua aplicabilidade, pois ao fazê-lo estará dispendo contra ela.”

Afirma ainda, atrelado ao conceito amplo de industrialização expresso na Constituição Federal, e levando-se em conta o fato de um estabelecimento fabril – como é aquele objeto do presente Auto de Infração – direcionar todas as suas atividades em torno da produção de mercadorias, incabível admitir-se que a aquisição de energia elétrica não esteja inexoravelmente destinada à industrialização.

Salienta que a energia elétrica, por ser um bem intangível, não tem sua destinação verificada empiricamente, senão pela constatação de que o destinatário da mesma utiliza-a como alavanca de seu processo produtivo, ou seja, remete-a para o abastecimento de máquinas, iluminação, computadores, etc... que direta ou indiretamente impulsionam a produção de mercadorias, como faz a Impugnante em seu estabelecimento.

Entende que não cabe à Autoridade Administrativa restringir o sentido do vocábulo industrialização, sob pena de se suprimir o seu amplo conceito ditado pela Constituição Federal.

Alude que a energia elétrica jamais integrará diretamente determinada mercadoria, ou, mesmo, será ela objeto de qualquer modificação na atividade industrial. Ao revés, sempre atuará como elemento coadjuvante, mas indispensável, na produção de determinado bem.

Afirma, nas palavras do supracitado Autor:

“Tratando-se de energia elétrica, “industrialização do próprio produto” é conceito incompatível com a figura. Energia elétrica é distribuída, tem sua tensão diminuída, transformada, mas não comporta beneficiamento nem acondicionamento, etc... com o sentido que estes termos têm uso que há décadas lhe é dado. Energia elétrica não é coisa física que possa ser captada fora do circuito em que se insere, não é algo destacado fisicamente que possa ser aperfeiçoado para o consumo como é um objeto qualquer.”

Toma emprestada a jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, o qual possui inúmeros precedentes tratando da questão em debate, a aquisição de energia elétrica, mesmo que não seja destinada diretamente à industrialização, confere ao contribuinte o direito de creditar-se da parcela do imposto suportado na aquisição das mesmas.

Confira-se alguns julgados:

ICMS – ENERGIA ELÉTRICA. Energia elétrica consumida por estabelecimento industrial. O aproveitamento de energia utilizada nas instalações não industriais da empresa, não ilide a apropriação dos créditos correspondentes, pois, além de sua assecialidade, provado está nos autos que tal energia é gerada pelo próprio estabelecimento.” (Acórdão nº 4.789. Pleno. Rel. Conselheiro Ronald Madeira Maia. In DOE de 08/05/2006)

“ICMS – CRÉDITO DE ENRGIA ELÉTRICA. Considerando ser a energia elétrica indispensável à atividade da recorrente, que inclusive possui atividades de caráter industrial, como fabricação de pão, é lícito o aproveitamento do crédito do ICMS das notas fiscais de energia elétrica.” (Acórdão nº 5.539. Primeira Câmara. Rel. Conselheiro Mário Cezar Franco. In DOE de 18/08/2006)

Portanto, assegura que é certo que a energia elétrica adquirida pelo estabelecimento autuado é empregada em processo de industrialização, notadamente, como fonte motriz do processo de resfriamento, em diversas etapas, dos alimentos a serem comercializados pela Impugnante, considerando o que dispõem os artigos 4º e 9º, inciso III, do Regulamento do IPI (Decreto Federal nº 4.544/2002).

No que alude as infrações 06 e 09, afirma que as pretensas infrações relacionadas neste tópico foram apuradas pela Fiscalização com base na equivocada premissa pela qual a ora Impugnante teria comercializado mercadorias com destinatários alegadamente desabilitados no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, o que afastaria a aplicação dos benefícios fiscais previstos no

Decreto nº 7.799/00, que reduz na prática a alíquota do ICMS para o percentual de 10% (dez por cento) (Infração 06), e no tocante às operações com empresas enquadradas no SIMPLES, cuja alíquota é reduzida ao percentual de 7% (sete por cento) nas operações internas (Infração 09).

Entretanto, continua o impugnante, como se verá a seguir, a respectiva apuração fiscal revela-se totalmente falha, pois, de um lado, há diversos destinatários cuja condição de desabilitado no cadastro de contribuintes é posterior à data do fato gerador. Por outro lado, não há prova da necessária publicação destes eventos (dasabilitação) no Diário Oficial do Estado, o que desautoriza o Fiscal Autuante a afastar as reduções fiscais acima comentadas.

Argumenta que a Autoridade Lançadora, quando da apuração da exigência fiscal, não considerou as quantias já recolhidas pela ora Impugnante nestas operações. Não pode o crédito tributário ser aqui calculado pela alíquota de 17% (dezesete por cento), sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco Baiano.

Passa a arguir falhas verificadas no procedimento Fiscal, inicialmente, afirma que a Impugnante pôde notar que diversos destinatários relacionados na presente autuação, na data da prática dos respectivos fatos geradores, não se encontravam formalmente desabilitados nos sistemas de consulta pública relacionados ao cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, ao contrário do que defende o Fiscal Autuante.

Argui que este preocupante fato evidencia a maneira pouco aprofundada, e por que não, meticulosa, com que a Autoridade Fiscal realizou a apuração fiscal retratada neste tópico, ou seja, que culminou nas pretensas Infrações 06 e 09.

Consigna que para que a Impugnante não permaneça no âmbito das afirmações genéricas, tal qual a Autoridade Fiscal, a mesma pede *venia* aos i. Julgadores para expor, de maneira exemplificativa, algumas operações cujos destinatários, à época dos fatos geradores, possuíam sua condição regular perante o cadastro estadual de contribuintes.

Assinala ainda que os destinatários relacionados no documento anexo (doc. 02), ou permanecem com a situação cadastral normal ou, na data das operações listadas na autuação, assim se encontravam. É o caso do Supermercado Flex Ltda., de Inscrição Estadual nº 075.620.751, o qual se encontra plenamente habilitado.

Salienta também, que o comerciante Valnei Andrade Santos de Camaçari, inscrito no cadastro pelo número 067.719.761, cuja dada de desabilitação somente ocorreu em 27/08/2008, portanto, posteriormente ao fato gerador retratado no lançamento.

Da mesma formam, afirma que foram as operações com destino à empresa T A Ferreira – ME, IE nº 067.748.282, e J. DA H. Silva ME, IE nº 075.333.174, as quais foram desabilitadas no cadastro estadual de contribuintes somente em 14/09/2011 e 27/06/2008, após as respectivas operações.

Ou seja, conclui que, além das aludidas operações terem sido realizadas nos estritos termos da legislação, o que redundaria no imediato cancelamento dos correspondentes créditos tributários, fica evidenciada a falha do método investigativo utilizado pelo Fiscal Autuante, o que coloca em xeque a validade e certeza da exigência fiscal relacionada às Infrações 06 e 09.

Além deste aspecto, entende que não foi apresentada pelo i. Fiscal Autuante a prova da publicação em Diário Oficial da desabilitação das aqui tratadas inscrições estaduais, o que se mostraria fundamental para validar o procedimento fiscal.

Assinala ainda que a publicação em Diário Oficial da condição cadastral dos contribuintes é requisito *sine qua non* para se tachar de inidônea a documentação fiscal e, conseqüentemente, proceder-se à glosa dos créditos ou, como no caso em questão, exigir o ICMS – isto, evidentemente, se não houver prova de seu pagamento.

Alinha que, a ausência de publicação no Diário Oficial não torna público o ato e, assim, não lhe é conferido efeitos legais. Tal circunstância evidencia, sob outro prisma, a boa-fé objetiva da Impugnante nas operações descritas no lançamento em tela.

Aduz que estas razões, sem sombra de dúvidas, fulminam a pretensão fiscal, consoante reiteradas vezes decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça, inclusive, em recente julgado submetido ao rito dos recursos repetitivos, previsto no artigo 543-C, do Código de Processo Civil. Confira-se alguns precedentes:

*“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. 1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) **posteriormente seja declarada inidônea**, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não-cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, **porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (...)**” (Resp. 1148444/MG. 1ª Seção. Rel. Min. Luiz Fux. In DJe de 27/04/2010)*

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR INIDÔNEO. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. AUTUAÇÃO. VENDEDOR DE BOA-FÉ. 1. À época da transação, o comprador estava regularmente cadastrado e, se posteriormente foi constatada irregularidade na sua constituição, não pode o vendedor, que realizou a transação de boa-fé, emitindo nota fiscal de produtor para fazer acompanhar a mercadoria, ser responsabilizado.” (Resp. 602.325/SP. 1ª Turma. Rel. Min. José Delgado. In DJU de 10/05/2004)

*“TRIBUTÁRIO ICMS. Crédito decorrente de nota fiscal emitida por empresa cuja inscrição foi declarada inidônea. A **inidoneidade da inscrição do vendedor só gera efeitos contra terceiros depois de publicada**; todavia, ainda que inidônea a inscrição, a nota fiscal só autoriza o aproveitamento dos créditos correspondentes se representativa de verdadeira compra e venda. Hipótese em que a prova efetividade do negócio sequer foi ensaiada. Recurso Especial não conhecido.” (Resp 77.631/SP. 2ª Turma. Rel. Min. Ari Pargendler. In DJU de 08/09/1997)*

Argumenta, que cumulado este fato, ao teor do Parecer nº 11.918/2009, prolatado pela Secretaria Estadual de Fazenda da Bahia, na qual reconhece que a condição cadastral dos destinatários das mercadorias não é circunstância impeditiva para fruição do benefício fiscal. Veja-se trecho da manifestação:

*“Assim, o benefício da redução da base de cálculo só se aplica às vendas internas para contribuintes do ICMS inscrito no cadastro desta SEFAZ. **O fato de o contribuinte destinatário estar na situação de inapto não é impeditivo à aplicação do referido benefício, mesmo porque, não tem como o fornecedor da mercadoria saber a situação cadastral em que o destinatário se encontra.** Indispensável é que o destinatário seja contribuinte do ICMS e esteja situado neste Estado” (g.p.)*

Conlui, então, que o i. Fiscal Autuante não exerceu plenamente o seu poder-dever investigatório na presente hipótese, na medida em que não apresentou provas da condição cadastral dos destinatários, e, muito menos, a exigida comprovação acerca da publicação em Diário Oficial de tais eventos, se é que existiram para todos os casos.

Assim, entende que a prova produzida no procedimento fiscal preparatório para a lavratura da autuação está intrinsecamente relacionada à verdade dos fatos que fundamentam o lançamento, à certeza da correspondente exigência fiscal, conforme acertadamente esclarece MARIA RITA FERRAGUT:

“A verdade encontra-se ligada à prova, pois é por meio desta que se torna possível afirmar idéias verdadeiras, adquirir a evidência da verdade, ou certificar-se de sua exatidão jurídica. Ao direito somente é possível conhecer a verdade por meio de provas. (...)

Aquele que não tem como provar o seu direito é, para o mundo jurídico, como se não o tivesse. Se a ocorrência fenomênica do evento descrito no fato não puder se suficientemente provada, ele não existirá juridicamente.” (grifamos)

Desta forma, acredita que não tendo a Autoridade Fiscal exaurido os meios probatórios preparatórios da acusação fiscal, conforme explicado acima, por certo que a exigência fiscal correspondente às supostas Infrações 06 e 09 devem ser prontamente canceladas.

O sujeito passivo passa a aduzir considerações relativas às operações oferecidas à Tributação. Assinala que na remota hipótese de a exigência fiscal relacionada às supostas Infrações 06 e 09 serem mantidas, o que também só se admite por argumentar, é fato que parte do imposto ora exigido já foi recolhido quando das respectivas saídas.

Como se observa dos quadros demonstrativos dos débitos referentes às aludidas infrações, argumenta que o i. Fiscal Autuante apurou o ICMS cobrado com base na aplicação da alíquota interna de 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo.

Argui também, no tocante especificamente à Infração 6, a ora Impugnante, quando das saídas, apurou o ICMS com base na alíquota efetiva equivalente a 10% (dez por cento), conforme lhe é autorizado pelo Decreto nº 7.799/00.

Em síntese, se devido fosse o ICMS correspondente, somente caberia à Autoridade Fiscal exigir da Impugnante a respectiva diferença entre a alíquota interna e aquela destacada nos documentos fiscais, o que resultaria no imposto calculado pela alíquota de 7% (sete por cento).

Salienta que da mesma forma deveria ter procedido a Autoridade Fiscal em relação à suposta Infração 9, na medida em que, naquelas hipóteses, a ora Impugnante efetuou o recolhimento do ICMS com base na alíquota autorizada pelo artigo 16, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 7.014/96, equivalente a 7% (sete por cento).

Na referida situação, afirma que o i. Fiscal, quando muito, poderia ter lançado o imposto apurado a partir da aplicação da diferença entre a alíquota interna e a alíquota utilizada nas respectivas operações pela ora Impugnante, o que resultaria no percentual de 13% (treze por cento).

Entende que a exigência combatida, foi calculada com base na ilegal alíquota de 17% (dezessete por cento), constitui medida confiscatória por parte da Fazenda Baiana.

Além de confiscatória, assinala que tal pretensão agride os princípios constitucionais da moralidade, capacidade contributiva e propriedade, a qual, caso mantida ocasionará no enriquecimento ilícito do Estado da Bahia, em clara ofensa à Constituição Federal.

Portanto, afirma que ainda que se admitisse a procedência e certeza do método apuratório fiscal prévio, é certo que o *quantum debeatur* em tela teria sido calculado em valor superior ao corretamente devido.

Em relação à infração 10, argumenta que, segundo equivocadamente aduzido pelo i. Fiscal Autuante, a infração abordada neste tópico estaria relacionada ao seguinte fato:

“Trata-se de vendas de mercadorias com a utilização do benefício do Decreto n. 7.466/98, microempresa, com desconto inferior ao determinado no próprio decreto. Ou seja, o contribuinte não repassou integralmente 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. Neste caso, em função da adesão ao termo de acordo atacadista, exclui-se o benefício da microempresa, e aplica-se a redução prevista no Decreto n. 7.799/2000, ou seja, 41,176% para as mercadorias que não estejam sujeitas ao regime de substituição tributária.”

Ou seja, afirma que para a Autoridade Fiscal a ora Impugnante não teria repassado aos destinatários enquadrados na condição de microempresas o desconto do ICMS estabelecido no Decreto nº 7.466/98, equivalente a 10% (dez por cento) sobre a base tributável da operação, rendendo-lhe a cobrança do imposto calculado pela alíquota de 7% (sete por cento), por estar a Impugnante enquadrada no Decreto nº 7.799/00.

Entretanto, acredita que o i. Fiscal, tal qual nas infrações comentadas anteriormente, deixou de explicitar os fundamentos que o levaram a considerar a ausência de repasse do desconto legal aos destinatários. Esta tarefa teria que ser concentrada no controle de custos da Impugnante, mas não o foi.

Não obstante este fato, assegura que a própria Autoridade Fiscal reconheceu que apenas parte do desconto não teria sido repassada, o que não o autoriza a simplesmente apurar a quantia de ICMS supostamente remanescente, valendo-se, para tanto, do benefício previsto no Decreto nº 7.799/00.

Aduz que caberia ao i. Fiscal Autuante identificar o montante dos descontos não repassados e assim verificar se os mesmos repercutem de forma a reduzir o percentual adotado pela Fiscalização em menos de 7% (sete por cento). Conclui que não procedendo desta forma, ainda que por meio de perícia contábil, a Autoridade Fiscal reputa ao presente lançamento a pecha de nulo.

Para as infrações 07, 13, 14 e 15, assinala também que as pretensas infrações comentadas neste tópico referem-se à suposta falta de retenção, ou à retenção a menor do ICMS/ST, em operações da saída realizadas pela ora Impugnante.

Entretanto, entende que o i. Fiscal Autuante não identifica os motivos relacionados a estas acusações fiscais, limitando-se a afirmar ter havido a falta ou insuficiência do ICMS/ST. Também não apresenta o i. Fiscal os dispositivos legais específicos que dariam azo a tais equivocadas premissas.

Por assim dizer, assinala que parte do Auto de Infração relacionadas às aludidas infrações, é confusa e, ao mesmo tempo, simplista em seus fundamentos, o que, sem sombra de dúvidas, resulta no reconhecimento de sua nulidade formal e no cerceamento ao direito de defesa da Impugnante, conforme assegurado pelo artigo 18, incisos II e IV, alínea “a”, do Decreto nº 7.629/99:

“Art. 18. São nulos:

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”
(g.p.)

Consigna que os atos administrativos – tal como o lançamento tributário - são vinculados à legislação, ou seja, para que os mesmos sejam concebidos de pleno direito mostra-se necessário o rigoroso atendimento aos procedimentos formais descritos na respectiva norma de regência, no caso, ao disposto no artigo 39 do Decreto nº 7.629/99. Se assim não o for, afirma que deverá ser declarado nulo, não lhe cabendo a retificação, sob pena de estar-se subvertendo a competência vinculada pela discricionária.

Ressalta ainda que o Eg. Superior Tribunal de Justiça possui sedimentada jurisprudência inadmitindo a manutenção de lançamentos tributários eivados de vício de forma com preterição ao direito de defesa.

Confira-se os seguintes julgados:

“ADMINISTRATIVO. AMBIENTAL. COMPRA DE PÁSSARO SILVESTRE. AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTO LEGAL INAPLICÁVEL. RECONHECIMENTO PELA CORTE DE ORIGEM. NULIDADE INSANÁVEL DO ATO ADMINISTRATIVO. 1. O auto de infração constitui ato administrativo punitivo decorrente do exercício do poder de polícia da Administração Pública. 2. A prática de tal ato administrativo, como decorrência lógica das exigências do ordenamento jurídico, submete-se ao império do postulado da legalidade. 3. Se o auto de infração é fundado em dispositivo legal inaplicável ao caso concreto, como reconhecido pelo Tribunal de origem, é vedado a esta Corte, ainda que inspirada no aforismo de que o juiz conhece o direito, substituir o fundamento legal apostado no auto de infração, fazendo as vezes da autoridade administrativa. 4. Nulidade plena e insanável do ato administrativo. Agravo regimental improvido.” (Agr. Resp nº 1048353/SP. 2ª Turma. Min. Humberto Martins. In DJ de 27/10/2010)

“(…)

3. No sistema de nulidades dos atos administrativos, é uníssono o entendimento na doutrina e na jurisprudência de que, havendo vício nos requisitos de validade do ato administrativo – competência, finalidade, forma, motivo e objeto – deve ser reconhecida a nulidade absoluta do ato, impondo a restauração do status quo ante.” (Resp. nº 798283/ES. 5ª turma. Min. Laurita Vaz. In DJ de 17/12/2010.)
(g.p.)

Portanto, assegura que não há como negar o fato de o presente lançamento de ofício ter sido confeccionado em total dissonância aos preceitos legais estabelecidos no artigo 39 do Decreto nº 7.629/99, na medida em que apresenta descrição circunstanciada das infrações apuradas de maneira limitada e genérica, tolhendo significativamente o direito de defesa da Impugnante, razão pela qual deve ser o mesmo declarado nulo.

Em relação à infração 17, aduz ainda, que está relacionada à alegada omissão de entradas e saídas apuradas pela d. Fiscalização no levantamento do estoque da ora Impugnante, com base na metodologia de exercício fechado prevista na Portaria nº 445/98.

Contudo, revela que a exigência fiscal aqui lançada pelo i. Fiscal Autuante decorre de critério presuntivo desprovido de alicerce fático, legal e contábil, eis que a metodologia adotada pela d. Fiscalização seguiu parâmetro diverso daquele utilizado pela Impugnante no registro de seu estoque.

Consoante disciplinado pelo artigo 3º, incisos I e II, da Portaria nº 445/98, ressalta que o trabalho contábil pertinente à apuração do estoque deve ser realizado com criterioso rigor e, principalmente, respeitando a unidade de medida já adotada pelo contribuinte no registro de seu estoque:

“Art. 3º. A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de "x" quilos, caixas com "x" unidades, metros, litros, etc.;" (g.p.)

Definitivamente, argüi que não foi a isto que se guiou o i. Fiscal no desenvolvimento do trabalho investigativo. Na verdade, a Autoridade Fiscal efetuou o levantamento do estoque da Impugnante a partir da contagem dos produtos pela unidade “caixa”, enquanto que a mesma registra-os em kilogramas.

Visando à demonstração deste fato, a Impugnante apresenta anexa a esta Impugnação a consolidação quantitativa de seu estoque, ao longo do período autuado, de forma a comprovar não existir qualquer diferença, nos moldes apuradas pelo i. Fiscal, pois, repita-se, o método quantitativo por ele utilizado diverge daquele adotado pela ora Impugnante. (doc. 03)

Constata, assim, que o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal, permite concluir que a mesma apurou a exigência fiscal em tela baseada em presunção simples, não aquela legalmente definida pela Portaria nº 445/98 (já que o i. Fiscal descumpriu o citado inciso II, do artigo 3º), mas a presunção amparada na experiência pessoal do aplicador da regra legal – no caso, o i. Fiscal Autuante –, a partir de ilação extraída do fato por meio do seu conhecimento pessoal.

Salienta ainda que, este raciocínio é repudiado pelo Direito, pois não resulta na comprovação real e científica de determinado fato, não podendo ser considerada como meio legal de prova. É o que ensina PONTES DE MIRANDA:

“A presunção ‘hominis’ não é meio de prova, nem dá motivo de prova. É atividade do intérprete, do juiz, ao examinar as provas. Atividade imediata.

(...)

Presunções simples ou de fato são assunções para além dos dados da prova, feitas ao contato com fatos (presunções ‘facti’), pelo Juiz, como homem (presunções ‘homini’). É a experiência dele, derivada do que sabe sobre as coisas, das suas relações de coexistência ou de causação, ou de duração, ou de localização, que as estabeleça, não os próprios motivos de prova. É a convicção, por fraca que seja; portanto, subjetiva.”

Aduz ainda, que a Autoridade Fiscal limitou-se a analisar os registros de entradas e saídas, bem como o estoque da ora Impugnante, sem atentar para a verificação do efetivo recolhimento do ICMS no competente registro de apuração do imposto.

Além disto, afirma que é de se notar que o preço médio eleito pela d. Fiscalização igualmente não pode servir de parâmetro para a base de cálculo presumida da exigência em tela. Ressalta que não se sabe ao certo qual o critério adotado pela Autoridade Fiscal para o cômputo do ICMS ora lançado.

A obrigação de motivar e expor quais os critérios e metodologia utilizados no arbitramento do valor das mercadorias presumidamente saídas do estabelecimento autuado é entendimento doutrinário assente, afirma a defesa. Veja-se:

LUCIANO AMARO

“O arbitramento não é um procedimento discricionário, haja vista que se garante ao sujeito passivo o direito ao contraditório, tanto na instância administrativa quanto na judicial. Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade.”

ZUUDI SAKAKIHARA

“Desse modo, quando o artigo exige que o arbitramento se faça mediante processo regular, não o está transformando num incidente a ser resolvido com a observância do contraditório, dentro do procedimento unilateral do lançamento, mas apenas advertindo que o arbítrio utilizado não haverá de ser despótico, desarrazoado ou caprichoso. Quer significar que o procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo haverá de ser regular, no sentido de que deverá desenvolver-se não apenas segundo os ditames da legalidade, mas, também, com a observância das regras da lógica. Não merecendo fé as informações e os documentos apresentados pelo sujeito passivo, a Fazenda Pública, se quiser recorrer ao arbitramento da base de cálculo, deverá realizar uma série de atos orientados no sentido de levantar dados e elementos, concretos e verdadeiros, que conduzam de forma lógica e racional à verdade que quer demonstrar e permitam, assim, um regular arbitramento.”

AMÉRICO MASSET LACOMBE

“No entanto, a Administração poderá ter razões para não aceitar as declarações do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado.

Sempre que isso ocorra, e sempre que a Administração tiver razões para não presumir a boa-fé da declaração, dos documentos fornecidos ou dos esclarecimentos dados posteriormente, poderá arbitrar o valor da base de cálculo, do tributo, mediante processo regular. (...) De qualquer forma, o ato administrativo deve ser motivado, não podendo o sujeito ativo exercer o puro arbítrio.”

Argumenta que a obrigatoriedade de o arbitramento ser acompanhado da demonstração dos critérios e metodologia utilizados também já está arraigada na jurisprudência dos Tribunais Superiores, colhendo-se, por todas, a seguinte decisão do E. Superior Tribunal de Justiça, da lavra do i. Min. Ari Pargendler:

“Tributário. Lançamento Fiscal. Requisitos do Auto de Infração e Ônus da Prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade. Essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultado da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido.”

Portanto, entende que a juntada aos autos dos demonstrativos contábeis de controle do estoque da Impugnante (doc. 03), os quais demonstram de modo cabal a inconsistência da presunção lançada pelo i. Fiscal Autuante, assim como em virtude das falhas detectadas no valor da base de cálculo presumida pela d. Fiscalização, requer-se seja a exigência fiscal, neste ponto, integralmente cancelada.

No que alude a infração 18, acredita que a suposta infração aqui relacionada decorre dos mesmos e equivocados critérios de investigação realizados para apuração da infração comentada no tópico anterior, com a peculiaridade de aqui estar se falando em operações sujeitas à sistemática de substituição tributária, o que impõe pelo mesmo motivo o reconhecimento de sua total improcedência.

Requer perícia, a vista da complexidade da matéria ora debatida, a qual envolve aspectos contábeis relacionados à apuração do custo de produção e seu método de quantificação, bem

como da significativa documentação fiscal analisada pela d. Fiscalização ao longo do procedimento apuratório, notadamente em relação às supostas Infrações nºs 10, 17 e 18.

Para tanto, a Impugnante indica como Assistente Técnico o Sr. Carlos Alberto Souza, contador, inscrito no CRC-RJ sob o nº 56837-6, com escritório na Avenida Oswaldo Cruz, nº 121, apto. 1.201, Rio de Janeiro/RJ.

Por fim, pede a Impugnante que o Auto de Infração nº 298616.0001/12-4, seja inteiramente desconstituído, com o cancelamento integral da exigência fiscal a que o mesmo se refere, pelos motivos expostos no capítulo III.

Conclui, assim, que a Impugnante protesta pela produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria ora em debate, e, principalmente, pela realização de perícia contábil, em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Quesitos formulados pela Impugnante:

Queiram os Srs. Perito e Assistente Técnico responder às seguintes questões:

- (1) Com base nos livros, registros fiscais e no seu controle de custos é possível assegurar que a mesma incorporou o desconto de ICMS concedido às operações com microempresas nas respectivas operações descritas na Infração nº 10?*
- (2) Em não tendo sido o desconto acima mencionado incorporado de maneira integral no valor da operação, é possível definir o respectivo percentual? Qual seria?*
- (3) Os aludidos descontos, ainda que eventualmente não incorporados de maneira integral no valor da operação repercutem de modo a reduzir o valor do ICMS exigido pela Autoridade Fiscal em relação à Infração 10?*
- (4) No tocante à Infração 17, com base nos registros contábeis e fiscais da Impugnante, assim como a partir das planilhas por ela anexadas aos autos, é possível definir ter havido discrepâncias na escrituração das entradas e das saídas de mercadorias?*
- (5) Eventualmente havendo tais discrepâncias, é correto afirmar que as mesmas ocasionaram recolhimento a menor do ICMS?*

A Impugnante se reserva ao direito de apresentar quesitos suplementares, na forma do artigo 425, do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicado à legislação que regula o processo administrativo fiscal.

O autuante, às fls. 1417 a 1437 dos autos, apresenta a informação fiscal, esclarecendo que o contribuinte Sadia S/A, inscrito na condição de “normal”, tem como atividade econômica principal o “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, e é signatário do termo de acordo atacadista (Decreto nº 7.799/2000) desde junho de 2004.

Afirma que o ingresso de mercadorias se dá, principalmente, pela transferência por comercialização – CFOP 2.152, oriundas de outras filiais fora deste Estado. As saídas de mercadorias são, predominantemente, praticadas pelo CFOP 5.102 e 6.102. O contribuinte comercializa também mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes do abate de gado, suíno e ave, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados.

Alude que não há, durante o exercício de 2008, nenhuma saída de mercadorias para industrialização, inclusive a título de devolução, o que comprova a predominância de vendas para o comércio varejista, inclusive microempresas.

Aduz que a arrecadação do contribuinte, em 2008, é pautada pelo recolhimento de ICMS por antecipação tributária parcial; substituição tributária; regime normal – comércio, este em maior valor, que totaliza R\$14.073.244,49 (catorze milhões, setenta três mil, duzentos e quarenta e quatro reais, quarenta nove centavos). Não houve, inclusive, nenhuma irregularidade no conta corrente do ICMS normal, com todos os valores lançados e devidamente recolhidos, conforme demonstrativo da Análise Simplificada da Conta Corrente de 2008 (página nº 991).

Registra que o presente processo de fiscalização foi autorizado pela ordem de serviço de nº 510.981/11, referente ao exercício de 2008, com intimação para apresentação de livros e documentos fiscais firmada pelo contribuinte em 03 de outubro de 2011, cujos livros fiscais do Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Apuração de ICMS, Registro de Inventários de 2007 e 2008 foram entregues na mesma data, quando também o contribuinte foi intimado para ajustar as unidades de mercadorias de 2008, de modo a converter a movimentação de caixa para quilograma, a exemplo dos inventários, conforme documentos constantes das páginas 20 a 29 deste Auto de Infração.

Informa que para realização dos roteiros de auditoria fiscal, utilizou o SIFRA (Sistema Informatizado de Roteiros com Roteiros de Auditoria), o SCAM (Sistema de Controle de Arquivos Magnéticos), o SVAM (Sistema de Validação de Arquivos Magnéticos), O INC (Informação do Contribuinte), O CFAMT (Controle Automatizado de Mercadorias em Trânsito).

Destaca que as notas fiscais de saída e de entrada foram disponibilizadas durante o período da fiscalização, ou seja, de outubro de 2011 a março de 2012, por etapas, de acordo com a necessidade de conferência de dados, cujos valores foram confrontados com aqueles dispostos em livros fiscais, cujas cópias encontram-se apensadas ao processo, servindo, inclusive, de comprovação das infrações a elas relacionadas, em número suficiente para sustentar os levantamentos apontados no auto de infração.

Quando da realização da fiscalização, afirma que foram elaborados, com base nos livros fiscais e documentos fiscais apresentados 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.

Afirma que a realização desses roteiros de auditoria foi baseada em livros fiscais, notas fiscais de entradas e saídas, 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 do processo, cuja análise permite concluir que não houve nenhum tipo de levantamento fiscal pautado em mera presunção e nem fruto de método investigativo superficial.

Foram constatadas 18 infrações, ora listadas, que serão discutidas a partir das ponderações e contra-argumentações assinaladas pelo contribuinte, momento em que apresentaremos as explicações pertinentes dos procedimentos de auditoria fiscal realizados, especialmente para aquelas que não foram pagas pelo contribuinte.

O contribuinte reconhece parcialmente o Auto de Infração. As infrações pagas foram as de nº 2; 3; 4; 5; 8; 11; 12; 14 e 16, que totalizam R\$154.723,50 (cento e cinquenta reais, setecentos e vinte três reais, cinquenta centavos), conforme cópia de DAE – Documento de Arrecadação Estadual de nº 1.201.597.222, cujo pagamento ocorreu no dia 26/04/2012. Os dados ora apresentados constam do Sistema INC – Informações do Contribuinte, de acordo com consulta efetuada no dia 10/09/2012, e também em cópia apensada à defesa do contribuinte.

Em 30/04/2012, o contribuinte também recolhe a quantia de R\$71.553,69 (setenta e um mil, quinhentos e cinquenta três reais, sessenta nove centavos), conforme dados extraídos do Sistema INC – Informações do Contribuinte, DAE nº 1.201.648.943, em consulta efetuada no dia 10/09/2012. Este valor se refere às infrações de nº 07; 10; e 13, de acordo com o SIGAT – Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária.

Assegura que os valores reconhecidos pelo contribuinte totalizam R\$226.277,19 (duzentos e vinte seis, duzentos e setenta e sete reais, dezenove centavos), equivalendo a 2/3 da quantidade de infrações e a 1/3 do valor total do auto de infração, o que já pode indicar que não se trata de um

Auto de Infração baseado em equivocadas premissas, uma vez que contribuinte nenhum reconhece e paga valores aleatoriamente.

Aduz que o sujeito passivo apenas não reconhece as infrações números 01; 06; 09; 15; 17; e 18; com valores mais expressivos e com núcleo de discussão em comum.

Quanto à infração 1, afirma que a atividade principal do contribuinte é comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, e revende mercadorias para contribuintes varejistas, tanto no Estado da Bahia quanto em outros Estados.

Argumenta que, para subsidiar sua defesa, o contribuinte tenta se ancorar no Regulamento do IPI, informando que *“equiparam a estabelecimento produtor as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo.”*

Entende o autuante que, diante da sua atividade principal, que é comércio e não industrialização de mercadorias, tal equiparação não atinge a filial Sadia em Salvador (BA).

Afirma que a equiparação disposta no RICMS-BA, no mesmo sentido do Regulamento do IPI e voltada mais diretamente para o setor atacado, em seu Art. 51, Inciso I § 1: *“equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio atacadista de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa”*.

Alude que este dispositivo, no entanto, só tem validade para fins de aplicação de benefícios a microempresa e empresa de pequeno porte, e não para usufruto de créditos de ICMS, o que impede o enquadramento da filial Sadia em Salvador (BA).

Informa que o atual regulamento do IPI – Imposto sobre produtos industrializados –, em seu Art. 4º, Decreto nº 7.212/2010, define que a industrialização é caracterizada por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou que aperfeiçoe este produto para consumo, cujas etapas são a transformação, beneficiamento, montagem, renovação, restauração.

Alinha que o argumento principal do contribuinte é de que o consumo da energia elétrica ocorre na sua fase de industrialização, que está diretamente relacionado ao resfriamento, pré-resfriamento, congelamento, conservação e armazenamento das mercadorias. Para o autuante, estas formas de resfriamento, conservação e armazenamento de mercadorias não são fases de industrialização porque elas não modificam a natureza dos produtos, e podem ser encontradas em qualquer tipo de comércio, inclusive supermercados, mas com outro propósito, que é o seu acondicionamento ou transporte, sem nenhum tipo de transformação de matéria-prima em produto acabado.

Neste sentido, discorda dessa tentativa de transformar simples conservação, resfriamento, congelamento ou armazenamento em fase de industrialização e afirmamos que não há, em nosso entendimento, nenhuma fase de industrialização na filial em Salvador (BA), que exerce exclusivamente a atividade de comércio, inclusive de mercadorias congeladas.

Aponta que, pelos registros cadastrais, este contribuinte iniciou suas atividades em 1995. Não consta nenhum histórico de alteração de atividade econômica principal, e sua atividade econômica principal, em 2008, é comércio atacadista de produtos alimentícios, tanto que no mesmo exercício firma Termo de Acordo de Atacadista (Decreto nº 7.799/2000).

Para dirimir dúvidas a respeito desta questão, ou seja, se as atividades do contribuinte eram, em 2008, industriais ou comerciais, analisa a movimentação de mercadorias efetuada pelo contribuinte, tanto nas entradas quantas nas saídas, e, em 2008, 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 anteriormente levantando. Em suma, se havia processo de industrialização, entende que isto não fica registrado na movimentação de mercadorias no exercício de 2008.

Sugere, portanto, por parte dos julgadores, uma análise de dados 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.

Argumenta que a tentativa de utilizar de definições no Regulamento do IPI, e mesmo indiretamente as do RICMS-BA, só corroboram com o seu levantamento fiscal, uma vez que, pelo dispositivo citado do IPI, quem exerce a atividade de vendas a varejo ou atacado não é considerado indústria.

Consigna 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 2008, em Salvador, e, sim, fora da nossa jurisdição, conforme dados de transferência de mercadorias oriundas de vários estados brasileiros, o que justifica a o estorno do crédito fiscal de ICMS oriundo de energia.

Reproduz parte do Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, quanto ao direito ao uso do crédito fiscal, relacionado à energia - “item 2, alínea b, II, art. 93”, vigente em 2008.

Além dessas informações, acrescenta ainda o julgamento do Auto de Infração de nº 298575.0094/08-4, envolvendo a mesma empresa em exercícios anteriores a 2008, cujo Acórdão JF nº 0028-03/09, por meio da sua ementa, traz o seguinte: 1. Crédito Fiscal. Utilização indevida. A energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias. Infração caracterizada, haja vista a Lei nº 7.014/96, art. 29, parágrafo I, Inciso III, alínea b: somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 01 de janeiro de 2011. Este órgão não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto. Negado o pedido de perícia. Lançamento mantido.

Alude que em nenhum momento houve, por parte da fiscalização, a tentativa de restringir o termo industrialização que, segundo a defesa, foi ditado pela Constituição Federal. Informa que a Constituição Federal de 1988, ao instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados, não definiu o termo “industrialização”, tarefa esta que cabe apenas à legislação infraconstitucional, a exemplo do atual decreto nº 7.212/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização e administração do IPI, e que revogou o dispositivo citado pela defesa.

A Lei Complementar nº 87/96, modificada em 2010, altera o uso do crédito de energia elétrica para comércio a partir de 2020. Antes dessa alteração, o uso do crédito de energia é autorizado somente a partir de 2011, conforme consta no RICMS-BA, para o exercício de 2008.

Por não concordar com nenhuma ponderação exposta pelo contribuinte, pede pela manutenção integral da infração, com base no regulamento do ICMS - BA.

Infração 2 – O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 3 – 01.02.01: Aduz que o contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 4 – 03.02.06: O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 5 – 01.04.01: Utilizou crédito fiscal de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 6 – 03.02.06: Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

Informa que o 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. Esta infração se refere à aplicação dessa redução para contribuintes considerados Desabilitados, conforme banco de dados da SEFAZ - BA, exclusiva para contribuintes com atividade normal de comercialização de mercadorias, sem nenhum tipo de restrição cadastral.

Registra que os demonstrativos e documentos que dão amparo à esta infração estão anexados às páginas 196 a 277, inclusive a comprovação das irregularidades cadastrais dos contribuintes, estes por amostragem, em virtude do volume de dados, o que não impede, por parte dos julgadores, consultas ao Sistema Inc de qualquer inscrição estadual ali registrada para confirmação dessas informações.

Relata que o sujeito passivo argumenta quanto à apuração desta infração (06) e da infração nº 09, ambas diretamente relacionadas a contribuintes desabilitados, revela-se falha, entendendo que há diversos destinatários cuja condição de desabilitado é posterior à data do fato gerador.

Afirma ainda, por outro lado, que não há prova da necessária publicação da desabilitação no Diário Oficial do Estado, o que desautoriza o fiscal autuante a afastar as reduções fiscais constante do processo administrativo fiscal; não se considerou também as quantias já recolhidas nestas operações. As infrações foram realizadas de maneira pouco aprofundada e pouca meticulosa pela autoridade fiscal; apresenta também alguns exemplos de contribuintes constantes das infrações que, segundo ele, estavam, na época da realização das vendas de mercadorias, com a situação cadastral habilitada, o que evidencia uma falha do método investigativo e que coloca em xeque a validade e certeza da exigência fiscal. São os documentos de nº 03, apensados às páginas nº 1344 a 1348; traz também o teor do Parecer nº 11.918/2009, prolatado pela própria SEFAZ - BA, no qual se reconhece que condição cadastral dos destinatários das mercadorias não é circunstância impeditiva para fruição do benefício fiscal; o autuante não apresentou provas da condição cadastral dos destinatários e, muito menos, a exigida comprovação acerca da publicação em diário oficial de tais eventos, motivo do cancelamento da infração.

Aduz que em função da similaridade de argumentação, esta duas infrações, de natureza distintas, mas com um núcleo em comum, terão os esclarecimentos postos em conjunto, haja vista trata-se de operações de vendas de mercadorias para contribuintes considerados desabilitados ou inaptos.

Afirma que o Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD - ICMS), conforme Art. 149 –RICMS - BA, tem por finalidade a habilitação para o exercício dos seus direitos tanto quanto à aquisição ou revendas de mercadorias. Já a inaptidão da inscrição, de acordo com Art. 171, está diretamente relacionada ao não exercício da atividade no endereço indicado pela SEFAZ - BA.

Isto posto, discorda da afirmativa de que esta infração deve ser cancelada, porque 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, juntamente com os demonstrativos da infração, como já informou anteriormente, cujo levantamento de inaptidão de contribuintes foi efetuado com base no banco de dados da SEFAZ - BA. Não há, nos demonstrativos que deram origem a esta infração, nenhum contribuinte que não esteja, na data da aquisição das mercadorias, com irregularidade cadastral.

Ratificou, assim, que todas as empresas listadas na planilha de levantamentos de dados destas infrações, em 2008, estavam desabilitadas e/inaptas para uso da prerrogativa dos benefícios do termo de acordo atacadista e microempresa, o que lhe leva a firmar que todas as aquisições de mercadorias neste interstício temporal, em termos de usufruto de benefício, não são válidas.

Afirma que os contribuintes que foram listados pela defesa, sob alegação de que não têm nenhum tipo de irregularidades, serão, neste momento, individualizados em termos de informação, de modo a comprovar de que, eles, de fato, estavam inabilitados quando das aquisições de mercadorias em 2008, exatamente naqueles interstícios de tempo em que houve impedimento em termo cadastrais, conforme segue:

O contribuinte microempresa, por exemplo, Valnei Andrade Santos de Camaçari, Inscrição estadual n. 067.719.761, estava inapta desde 18 de agosto de 2008, permanecendo com esta situação cadastral até a data presente. Portanto, inapta para aquisição de mercadorias em 2008 com aplicação de alíquota de microempresa. A empresa T.A. Ferreira, por sua vez, teve a inscrição estadual n. 067.748.282 suspensa desde 07/03/2008, voltando a ter a inscrição ativada somente em 16/11/2009. Já a empresa J. da H. Silva, inscrição n. 075.333.174, foi intimada por inaptidão desde 04/06/2008, tornando-se inapto desde 27/06/2008. O Supermercado Flex Ltda., inscrição n. 075.620.751, foi intimado por inaptidão desde 06/12/2008, tornando-se inapto desde 07/03/2008 até 16/08/2011. As informações sobre a situação cadastral do contribuinte estão disponível no Sistema Inc-Sefaz (BA), podendo ser consultado pelo julgadores, para confirmação. Além disso, existem cópias do cadastro das empresas T.A.Ferreira e Supermercado Flex Ltda, nas páginas 336, 337, 342 e 343, respectivamente, desde processo, o que comprova a veracidade de tais informações.

Isto posto, 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 - 97: 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. Tais dados cadastrais são disponibilizados para consulta pelo contribuinte no site da Secretaria da Fazenda, Inspeção Eletrônica, Formulários e Outras Utilidades, Inscrição Estadual ativa ou CNPJ inativo, com atualização semanal das informações.

Alude que o contribuinte, com base no Parecer nº 11.918/2009, emitido em resposta a consulta da empresa Nordeste Irecê Atacadão de Alimentos e Bebidas Ltda., pela Gecot/Ditri em 20/07/2007, argumenta que “o fato de o contribuinte destinatário estar na situação de inapto não é impeditivo de aplicação do benefício do Decreto nº 7799/2000 (Atacadistas), mesmo porque não tem como o fornecedor da mercadoria saber a situação cadastral em que o destinatário se encontra. Indispensável é que o destinatário seja contribuinte do ICMS e que esteja neste Estado”.

Argumenta que, apesar de não ser vinculado diretamente a este parecer e de não poder usufruir das prerrogativas pertinentes à sua materialidade, inclusive sua alteração, informa que a Diretoria de Tributação, em 19 de outubro de 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*”. Esta alteração do parecer modifica totalmente o entendimento equivocado do contribuinte sobre extensão de benefícios fiscais para contribuintes irregulares.

Portanto, conclui que acerta ao impor restrições a contribuintes inaptos, tanto para usufruto de benefícios de microempresa quanto para aqueles definidos pelo termo de acordo atacadista.

Neste sentido, entende que não se pode falar em aplicar a redução de 41,176% ou do benefício de microempresa para contribuintes considerados Inaptos e/ou desabilitados.

Quanto da inabilitação da inscrição estadual entende que não há nenhuma obrigatoriedade, por parte da autoridade fiscal, de disponibilizar para o vendedor da mercadoria cópia do Diário Oficial do Estado. Este ato administrativo se refere ao próprio contribuinte que, antes de ter a inscrição considerada inapta, é intimado por edital para que, dentro do prazo estipulado, providencie a regularização, sob pena de desabilitação do cadastro, conforme § 1º, Art. 171, RICMS - BA.

Quanto ao cálculo, afirma que a defesa não soube ler os relatórios das infrações que foram disponibilizados quando da assinatura do Auto de Infração. Uma análise mais cuidadosa dos demonstrativos da Infração nº 6, que estão disponíveis nas páginas 198 a 215, permitirá confirmar esta assertiva, uma vez os cálculos são simples, mas contém, com certeza, a dedução do valor anteriormente cobrado. O mesmo raciocínio é aplicado aos demonstrativos da Infração nº 9 (páginas nº 305 a 320), em que há o confronto entre as alíquotas de 7% (microempresa) e 17%, deduzindo-se o valor do ICMS cobrado pela primeira alíquota. Nestes casos, sugere verificar os cálculos dos demonstrativos mencionados para dirimir tais dúvidas do contribuinte.

Para fins de comprovação, anexa em etapa anterior a esta defesa, juntamente a cada infração, os dados cadastrais de contribuintes inaptos, por amostragem, cujos históricos de atividade econômica comprovam a desabilitação para comercialização de mercadorias, inclusive dos contribuintes mencionados pela defesa. Anexa, também em fase anterior a esta contestação, cópias das notas fiscais de saída, em amostragem, o que comprova a infração.

Por fim, pede pela manutenção das duas infrações na sua totalidade, discordando, totalmente do contribuinte em todos os pontos questionados.

Infração 7 – 03.02.06: Recolheu a menor ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 30/04/2012, reconheceu a procedência da infração (DAE nº 1.201.648.943, dados extraídos dos Sistemas INC e SIGAT).

Alude que o contribuinte apresenta, conjuntamente, as mesmas ponderações para esta infração (7), bem como para as infrações de nºs 13, 14 e 15.

Argumenta que o contribuinte, sem dúvida, apresenta uma defesa totalmente confusa ao misturar a exclusão das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária dos benefícios do termo de acordo atacadista (Decreto nº 7.799/2000) com a falta ou recolhimento a menor de ICMS por substituição tributária.

Aduz que, neste sentido, as infrações de nºs 13 e 14 têm uma base comum, que são as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. A infração de nº 15 refere-se exclusivamente à exigência da antecipação do ICMS de todas as mercadorias adquiridas por contribuintes desabilitados e que não foram objeto de retenção de ICMS. Estas três infrações, em espaço apropriado, serão também debatidas.

Feito esses esclarecimentos, segue para a explicação da infração nº 07, que é relacionada à extensão indevida dos benefícios de termo de acordo atacadista para as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultante de abate de aves e de gados bovino, suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados.

Alude que esta restrição é imposta pelo Termo de Acordo Atacadista, conforme Art. 4º, Decreto nº 7.799/2000, ou melhor, a redução da base de cálculo prevista nos artigos 1 e 2 não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária. Estas mercadorias são aquelas elencadas no Art. 353, Inciso II, bem como no Anexo nº 88, RICMS - BA.

Afirma que as notas fiscais de saída, que constam à redução indevida de 41,176% - termo de acordo atacadista, já estão anexadas às páginas nºs 0278 a 0284, inclusive com os seus demonstrativos.

Aduz não acatar as argumentações da defesa, porque as exclusões das mercadorias, enquadradas no regime de substituição tributária, são respaldadas pela legislação tributária estadual. Por isso, pede pela manutenção integral das duas infrações.

Infração 8 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 9 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Alude referir-se a erro de aplicação da alíquota de 7%, mediante desconto em 10%, específica para contribuinte microempresa habilitado neste Estado, para contribuintes considerados Desabilitados, conforme banco de dados da SEFAZ - BA, nas datas das aquisições das mercadorias.

Defesa do Contribuinte: O contribuinte apresentou a defesa desta infração em conjunto com a infração nº 6.

Pedido de Procedência da Infração: Os demonstrativos, cópias de notas fiscais de saídas, e cópias de cadastro, estes por amostragem, foram anexados às páginas de nºs 304 a 351 do presente processo.

Quando às ponderações sobre a manutenção desta infração, pede que se verifiquem as informações da Infração de nº 6, uma vez que o contribuinte optou por fazer a defesa desta infração em conjunto.

Infração 10 – 03.02.05: Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 30/04/2012, reconheceu a procedência da infração (DAE nº 1.201.648.943, dados extraídos dos Sistemas INC e SIGAT).

Infração 11 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria na defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 12 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria na defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 13 – 07.02.03 e Infração 14 – 07.02.02: A infração de nº 13 refere-se falta de retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 30/04/2012, reconheceu a procedência da infração de nº 13 (DAE nº 1.201.648.943, dados extraídos dos Sistemas INC e SIGAT).

A Infração de nº 14 refere-se à retenção e recolhimento a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração de nº 14, conforme declaração constante na própria na defesa e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 15 – 07.04.03: Deixou de proceder à retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes desabilitados, localizados neste Estado. Refere-se à falta de retenção de ICMS, por substituição tributária, de mercadorias destinadas a contribuintes desabilitados neste Estado, quando da realização das operações de vendas.

Afirma que o contribuinte apresenta, para esta infração, as mesmas ponderações das infrações de nºs 7, 13, 14 e 15. Neste sentido, afirma que estas infrações se referem à suposta falta de retenção, ou a retenção a menos do ICMS de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Relata que o sujeito passivo afirma que o autuante não identifica os motivos relacionados a estas acusações, limitando-se a afirmar ter havido a falta ou a insuficiência do ICMS por substituição tributária, não apresentando os dispositivos legais específicos que dariam azo a tais equivocadas premissas. Afirma também que aludidas infrações são confusas e, ao mesmo tempo, simplistas em seus fundamentos, o que resulta, sem sombra de dúvidas, no reconhecimento de sua nulidade formal, haja vista que há cerceamento de defesa.

O autuante aduz que esta infração está diretamente relacionada aos levantamentos fiscais realizadas para as Infrações de nºs 6 e 9, que se referem às operações de vendas de mercadorias para contribuintes considerados desabilitados ou inaptos.

Alinha que, nesta infração, em função das vendas de mercadorias para contribuintes desabilitados, tanto no status anterior de contribuinte normal, microempresa e pequeno porte, caberia a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para esse tipo de contribuinte.

Entende que esta infração foi embasada pelo Inciso I, Art. 353, RICMS-BA, ou seja, são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, aquele contribuinte que efetuar saídas de mercadorias destinadas a outro contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes. No caso em pauta, houve saídas de mercadorias para contribuintes desabilitado no exercício de 2008.

Para demonstrar a infração, anexa 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.

Portanto, considera válida a infração, e pede pela sua manutenção integral.

Infração 16 – 16.01.02: Trata-se de ingresso de mercadorias não destinadas à comercialização, transitadas pela fronteira deste Estado, sem o devido registro na escrita fiscal.

O contribuinte, ao efetuar o pagamento, em 26/04/2012, reconheceu a procedência da infração, conforme declaração constante na própria na defesa, e cópia do DAE nº 1.201.597.222.

Infração 17 – 04.05.02: Quando da apuração do levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado de 2008, houve falta de recolhimento do imposto relativo 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, por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

O valor da omissão de saídas é de R\$824.719,78, sendo superior ao valor da omissão de entrada, que totalizou R\$676.433,85 no mesmo levantamento de estoque, com ICMS no valor de R\$96.462,44, conforme demonstrativos em anexo.

Infração 18 – 04.05.11: Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, 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, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Trata-se de retenção, por substituição tributária, das mercadorias elencadas no Anexo 88, Item 10 e Item 32, a exemplo de aves, suínos, bovinos, em estado natural, resfriado ou congelado, conforme previsão do Item 9, Inciso II, Art. 353, RICMS-BA.

Relata que o contribuinte afirma categoricamente que estas duas infrações decorrem de critério presuntivo desprovido de alicerce fático, legal e contábil, eis que metodologia adotada seguiu parâmetro diverso daquele utilizado pela impugnante no registro do seu estoque. O levantamento de estoque foi efetuado a partir da contagem dos produtos pela unidade caixa, enquanto que a mesma registra-os em quilogramas, cuja apuração é baseada em presunção simples, limitando-se a analisar os registros de entradas e saídas, bem como o estoque, sem atentar para a verificação do efetivo recolhimento do ICMS no competente registro do imposto. Neste último ponto, o contribuinte confunde conta corrente com levantamento de estoque. Registra também que o preço médio eleito não pode servir de parâmetro para a base de cálculo presumida, cujo critério adotado não se sabe ao certo qual é. A obrigatoriedade de arbitramento ser acompanhado da demonstração de critérios e metodologias utilizados já matéria arraigada na jurisprudência dos tribunais superiores.

Informa que o contribuinte anexa ao presente processo a consolidação quantitativa de seu estoque, de forma a comprovar não existir nenhuma diferença, o contribuinte requer o seu cancelamento, o que impõe o reconhecimento de sua total improcedência.

O autuante aduz que estas duas infrações são vinculadas, e estão diretamente relacionadas ao levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadorias, em exercício fechado de 2008. Na primeira situação, houve falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais. Na segunda situação, conseqüentemente, houve 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.

Afirma que este levantamento foi efetuado com base nos inventários de mercadorias de 2007 (inicial para 2008) e 2007 (final para 2008). 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 2008.

Esclarece que os arquivos magnéticos do contribuinte foram monitorados e validados. 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 2007 e 2008, fez-se o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, que pode ser verificado nos anexos das citadas infrações.

Afirma que um desses relatórios, o Levantamento Quantitativo de Estoque Omissão Exercício Fechado contém, em suas três páginas, as 40 (quarenta) mercadorias que apresentarem omissão, a exemplo de salsicha hot dog, asa de peru congelada, tekitos sadia, pão de queijo, lasanha, peito de frango congelado, pernil sem osso temperado, etc. Todas as mercadorias elencadas contêm 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. Argui que a defesa 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, sugerindo, sem nenhum fundamento, que houve um arbitramento.

Consigna que, para subsidiar o 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 nº 18. Os três relatórios também contêm os mesmos dados anteriormente citados, expostos de forma clara, conforme páginas nº 539 a 565.

Além desses relatórios, 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 página nº 33. A cópia, em CD, desses relatórios eletrônicos do Auto de Infração está apensada na página 567, cujos dados demonstram que foram disponibilizados eletronicamente vários tipos de relatórios, inclusive os já citados, mais importantes para a configuração da infração. São eles: Percentual das saídas tributadas; Preço Médio Entradas; Preço Médio Saídas; 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; Relação das Notas Fiscais Saída.

Entende que a defesa não analisou todos estes relatórios.

Afirma anexar também os inventários inicial e final, de 2007 e 2008, respectivamente, para análise dos inventários inicial e final, conforme páginas nº 0568 a 0857. Alude que o contribuinte, para estes inventários, impostou como unidade padrão as unidades em quilograma, e na movimentação das saídas e entradas, lançou saídas por quilogramas, e, em alguns casos, por caixas de mercadorias. Em 03 de outubro de 2011, o contribuinte foi intimado para unificar essa situação, como já demonstrados nos inventários inicial e final, e comunicou-nos, 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 16 de dezembro de 2011. Imposta essas informações no sistema que efetua o levantamento de estoque, ou seja, o SIFRA, e analisamos todos os valores das saídas e entradas de cada código listado no levantamento de estoque, ajustando os valores divergentes de preços médios. Submeteu o relatório final ao contribuinte, que não apresentou nenhuma irregularidade. A tabela de conversão, disponibilizada pelo contribuinte, está gravada no CD, página nº 567, em uma pasta intitulada “Planilhas Elaboradas pelo Contribuinte, cuja impressão não foi efetuado em função do formato do arquivo encaminhado que, quando impresso, desconfiguram os dados.

Concorda que o resultado apresentado pelo Levantamento Quantitativo de Estoque em 2008 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 2008. 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 2008, numericamente, contempla ou não as efetivas saídas e entradas de mercadorias.

Entende que os questionamentos postos pela defesa são todos desprovidas de conhecimento da matéria contábil, fiscal e tributária porque a presunção é derivada de pressupostos matemáticos e reais, com base em informações do próprio contribuinte, inclusive em livros fiscais, principalmente os inventários inicial e final.

Assegura que não se confunde especulação com presunção. Entende que não há, por parte do contribuinte, nenhuma contestação de valor, quantidade, unidade de qualquer mercadoria que consta do levantamento de estoque. Há a apresentação de um documento, que não apresenta divergência quantitativa entre o estoque final e a movimentação das mercadorias em 2008, com o qual não concorda porque todo o levantamento quantitativo foi efetuado com base em documentos fiscais, disponibilizados física e eletronicamente.

Neste sentido, considera pífias todas as argumentações porque demonstram total desconhecimento das operações comerciais da própria empresa.

Para evitar qualquer outro tipo de questionamento, informa ainda que a alíquota vigente é a de 17% sobre o valor da base de cálculo da omissão de saídas. Não se fala 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, que foram elaborados de acordo com os parâmetros definidos pela Portaria nº 445/1998.

Alinha que, como o contribuinte parece também desconhecer a base legal para o levantamento de estoque e a forma de apuração da omissão de saídas, reproduzimos o Art. 60, RICMS/BA:

“A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações”, é:

II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

a) apurando-se omissão de saídas:

1 - o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado;

Pede também pela manutenção das duas infrações, de forma integral, porque os argumentos aqui são desprovidos de elementos que alterem a situação material da infração.

Conclui discordando da solicitação de cancelamento do presente Auto de Infração porque todas as formalidades previstas na legislação tributária estadual foram observadas quando da sua lavratura, contendo todos os elementos para sustentação da sua validade jurídica, sem nenhum vício formal ou qualquer tipo de irregularidade.

Quanto à realização de perícia, deixa a decisão final para este órgão, ponderando, apenas, que a fiscalização não se pautou em mera presunção de dados e que a documentação fiscal pertinente foi devidamente analisada e conferida. Considera que há, possivelmente, um equívoco por parte da defesa, uma vez que neste processo administrativo fiscal não consta em nenhuma das suas infrações algo relacionado à apuração de custo de produção, nem mesmo de custo de transferências de mercadorias, é totalmente desfavoráveis a qualquer contratação de perícia contábil. *A decisão, é claro, cabe aos julgadores.*

Neste sentido, considera que há esclarecimentos suficientes a respeito dos *questionamentos apresentados pelos representantes legais* do autuado, colocamos ainda que única coisa que “ACHAMOS” neste processo administrativo fiscal é algo relacionado à peça da defesa que ora contra-argumentamos, ou seja, que é uma peça de defesa de natureza totalmente NULA.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de 18 infrações, já devidamente relatadas.

Verifico, preliminarmente, que o sujeito passivo, reconhece as infrações de números 2; 3; 4; 5; 7; 8; 10; 11; 12; 13; 14 e 16, que totalizam R\$226.277,19, ao efetuar os respectivos pagamentos, conforme cópia de DAE – Documento de Arrecadação Estadual de nº 1.201.597.222 e DAE nº 1.201.648.943.

O impugnante, contudo, não se conforma com as infrações de números 1; 6; 9; 15; 17; e 18, passando a alinhar seus argumentos defensivos.

Inicialmente, no que concerne à realização de perícia para comprovação das razões defensivas, inclusive para responder aos quesitos apresentados na peça de defesa, não vislumbro nenhuma necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para firmar o convencimento dos julgadores sobre a solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito - dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria.

Em verdade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador, não sendo este o caso da matéria de que cuida o Auto de Infração em exame.

As questões suscitadas pelo impugnante encontram respostas nos documentos acostados aos autos, bem como, na legislação do ICMS que trata da matéria objeto da presente lide.

Além do mais, os itens 1, 2 e 3 dos quesitos formulados se referem à infração 10, que foi devidamente reconhecida pelo impugnante. Restou, assim, os itens 4 e 5 relativos à infração 17, em relação qual já foi demonstrada pelo autuante em seu levantamento quantitativo as diferenças encontradas, bem como o sujeito passivo não aponta em suas planilhas as incorreções ou inconsistências específicas, por mercadoria, quanto aos estoques, entradas e saídas, ou mesmo preço médio apurado pelo autuante ou unidade de medida, não cabendo razão para designação de perícia.

Diante disto, indefiro o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, que estabelece, *in verbis*:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

(...)

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;”

Preliminarmente, cabe esclarecer que o sujeito passivo está inscrito na condição de “normal”, cadastrado como atividade econômica principal “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, bem como é signatário do termo de acordo atacadista (Decreto nº 7.799/2000) desde junho de 2004.

Cabe, também, destacar que o autuado recebe mercadorias através de transferências de outros estabelecimentos do mesmo sujeito passivo, localizados em outras unidades federativas, cujas notas fiscais constam o CFOP 2.152 e as saídas subsequentes, conforme alinha o autuante, são predominantemente através dos CFOPs 5.102 e 6.102, comercializando no atacado e no varejo, tanto dentro como para fora do estado, inclusive com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes do abate de gado, suíno e ave, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados.

Quanto arguições defensivas, alinhadas na infração 1, fica evidenciado que o sujeito passivo não tem aparo legal para se apropriar dos créditos de energia elétrica, primeiro porque estes são pertinentes a estabelecimentos industriais e o autuado é comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, revende mercadorias para o atacado e contribuintes varejistas, tanto no Estado da Bahia quanto em outros Estados, conforme já esclarecido.

Na mesma toada, verifico, também, que para efeito de apropriação dos créditos de energia elétrica, não há previsão na Legislação Tributária Estadual que equipare a filial atacadista a estabelecimento industrial, conforme alinha o sujeito passivo, que, inclusive, traz como socorro a legislação tributária do IPI, que, além de não aplicável ao tributo estadual em questão, não lhe concede a equiparação pretendida a estabelecimento industrial.

Cabe amparo as arguições do autuante ao informar que: “o atual regulamento do IPI – Imposto sobre produtos industrializados –, em seu Art. 4º, Decreto nº 7.212/2010, define que a industrialização é caracterizada por qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou que aperfeiçoe este produto para consumo, cujas etapas são a transformação, beneficiamento, montagem, renovação, restauração.” Atividades essas não realizadas pelo impugnante.

O sujeito passivo entende que o consumo da energia elétrica ocorre na sua fase de industrialização, que está diretamente relacionado ao resfriamento, pré-resfriamento, congelamento, conservação e armazenamento das mercadorias. Etapas essas que não comportam o conceito de industrialização, visto, inclusive, que não albergam a transformação de matéria-prima em produto acabado ou qualquer processo industrial, na medida em que o autuado exerce exclusivamente a atividade de comércio, inclusive de mercadorias congeladas.

Destaca o autuante, inclusive, que este contribuinte iniciou suas atividades em 1995. Não consta nenhum histórico de alteração de atividade econômica principal, e sua atividade econômica principal, em 2008, é comércio atacadista de produtos alimentícios, tanto que no mesmo exercício firma Termo de Acordo de Atacadista (Decreto nº 7.799/2000), conforme indicam os códigos fiscais de operações constantes do livro de Apuração de ICMS, anexado ao processo, base utilizada pelo autuante para estorno de créditos de ICMS de energia.

Assim, não cabe a aplicação dos artigos 20 c/c o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, para efeito de apropriação dos aludidos créditos pelo impugnante, pois, conforme ficou demonstrado, o sujeito passivo não realiza processo de industrialização, que tem previsão regulamentar no item 2, alínea b, II, art. 93 do RICMS/BA, vigente em 2008, bem como a necessidade de câmaras frigoríficas para conservação dos produtos é um requisito inerente ao estabelecimento comercial que opera com produtos com as características já alinhadas. A Lei Complementar nº 87/96, modificada em 2010, altera o uso do crédito de energia elétrica para comércio a partir de 2020.

Cabe acrescentar a decisão desse CONSEF sobre a questão, consubstanciada no julgamento do Auto de Infração de nº 298575.0094/08-4, envolvendo a mesma matéria, “*crédito indevido de energia elétrica*”, em exercícios anteriores a 2008, conforme Acórdão JJF nº 0028-03/09. O aludido acórdão contempla as mesmas razões obstativas para o aproveitamento, pelo sujeito passivo, dos aludidos créditos fiscais.

Assim, considero a infração 1 procedente.

Quanto à Infração 6 – 03.02.06 se refere à recolhimento a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

Em função da similaridade das argumentações apresentadas pelo impugnante relativas às infrações 6 e 9, apesar de serem infrações distintas, contudo guardam pressupostos idênticos que são relativos às vendas de mercadorias para contribuintes considerados desabilitados ou inaptos. Assim, as duas infrações serão apreciadas conjuntamente.

O sujeito passivo argumenta, quanto à apuração da infração (06) e da infração 09, relacionadas a contribuintes desabilitados, que há diversos destinatários cuja condição de desabilitado é posterior à data do fato gerador.

Não há como acolher tal argumento defensivo, na medida em que o autuante demonstra que os contribuintes alinhados pelo impugnante estavam efetivamente desabilitados quando da ocorrência do fato gerador, conforme segue:

O contribuinte microempresa, por exemplo, Valnei Andrade Santos de Camaçari, Inscrição estadual n. 067.719.761, estava inapta desde 18 de agosto de 2008, permanecendo com esta situação cadastral até a data presente. Portanto, inapta para aquisição de mercadorias em 2008 com aplicação de alíquota de microempresa. A empresa T.A. Ferreira, por sua vez, teve a inscrição estadual n. 067.748.282 suspensa desde 07/03/2008, voltando a ter a inscrição ativada somente em 16/11/2009. Já a empresa J. da H. Silva, inscrição n. 075.333.174, foi intimada por inaptidão desde 04/06/2008, tornando-se inapto desde 27/06/2008. O Supermercado Flex Ltda., inscrição n. 075.620.751, foi intimado por inaptidão desde 06/12/2008, tornando-se inapto desde 07/03/2008 até 16/08/2011. As informações sobre a situação cadastral do contribuinte estão disponível no Sistema Inc-Sefaz (BA), podendo ser consultado pelo julgadores, para confirmação. Além disso, existem cópias do cadastro das empresas T.A.Ferreira e Supermercado Flex Ltda, nas páginas 336, 337, 342 e 343, respectivamente, desde processo, o que comprova a veracidade de tais informações.

Afirma ainda o sujeito passivo, que não há prova da necessária publicação da desabilitação no Diário Oficial do Estado, o que desautoriza o fiscal autuante a afastar as reduções fiscais constante do processo administrativo fiscal. O sujeito passivo está obrigado, ao realizar operação de venda de mercadorias ao adquirente, em verificar a situação vigente do comprador da sua mercadoria, tal como descrito no Art. 181, RICMS-97: *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*. Tais dados cadastrais, conforme alude o autuante, são disponibilizados para consulta pelo contribuinte no

site da Secretaria da Fazenda, Inspetoria Eletrônica, Formulários e Outras Utilidades, Inscrição Estadual ativa ou CNPJ inativo, com atualização semanal das informações.

Quanto da inabilitação da inscrição estadual, realmente não há nenhuma obrigatoriedade da Fazenda Pública oferecer ao sujeito passivo cópia do Diário Oficial do Estado, que informe tal desabilitação, na medida em que já consta informação disponível para tanto, conforme visto. Este ato administrativo se refere ao próprio contribuinte que, antes de ter a inscrição considerada inapta, é intimado por edital para que, dentro do prazo estipulado, prov97.

Quanto ao Parecer da DITRI nº 11.918/2009, ocorreu em resposta a consulta da empresa Nordeste Irecê Atacadão de Alimentos e Bebidas Ltda., em 20/07/2007, apesar de não ser vinculado diretamente a este parecer e de não poder usufruir das prerrogativas pertinentes à sua materialidade, inclusive sua alteração, informa o autuante que:

A Diretoria de Tributação, em 19 de outubro de 2010, conforme Parecer n. 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 n. 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”. Esta alteração do parecer modifica totalmente o entendimento equivocado do contribuinte sobre extensão de benefícios fiscais para contribuintes irregulares.

Da mesma forma não cabe a arguição de que não se considerou também as quantias já recolhidas nestas operações ou certeza do método apuratório, pois, quanto ao cálculo, a análise dos demonstrativos da Infração nº 6, que estão disponíveis nas páginas 198 a 215, permitirá verificar que os mesmos são simples, contemplando a dedução do valor anteriormente cobrado. O mesmo raciocínio é aplicado aos demonstrativos da Infração nº 9 (páginas nº 305 a 320), em que há o confronto entre as alíquotas de 7% (microempresa) e 17%, deduzindo-se o valor do ICMS cobrado pela primeira alíquota.

Para fins de comprovação o autuante anexou, juntamente a cada infração, os dados cadastrais de contribuintes inaptos, por amostragem, cujos históricos de atividade econômica comprovam a desabilitação para comercialização de mercadorias, inclusive dos contribuintes mencionados pela defesa. Anexa, também em fase anterior a esta contestação, cópias das notas fiscais de saída, em amostragem, o que comprova a infração.

Considero, por conseguinte, procedente as infrações 06 e 09.

Infração 15 – 07.04.03. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes desabilitados, localizados neste Estado. Refere-se à falta de retenção de ICMS, por substituição tributária, de mercadorias destinadas a contribuintes desabilitados neste Estado, quando da realização das operações de vendas.

Esta infração está diretamente relacionada aos levantamentos fiscais realizadas para as Infrações de nº 6 e 9, que se referem às operações de vendas de mercadorias para contribuintes considerados desabilitados ou inaptos.

Efetivamente o art. 353, I do RICMS/97, determina que são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, aquele contribuinte que efetuar saídas de mercadorias destinadas a outro contribuinte não inscrito no Cadastro de Contribuintes. No presente caso ficou demonstrado, conforme consta das infrações 6 e 9, que houve saídas de mercadorias para contribuintes desabilitado no exercício de 2008.

Para demonstrar a infração, o autuante anexa 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.

Diante do exposto, considero a infração 15 procedente.

Infração 17 – 04.05.02: Quando da apuração do levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado de 2008, houve falta de recolhimento do imposto relativo 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, por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

O valor da omissão de saídas é de R\$824.719,78, sendo superior ao valor da omissão de entrada, que totalizou R\$676.433,85 no mesmo levantamento de estoque, com ICMS no valor de R\$96.462,44, conforme demonstrativos em anexo.

Infração 18 – 04.05.11. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, 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, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

A infração em lume refere-se à falta de retenção, na condição de substituto tributário, das mercadorias elencadas no Anexo 88, Item 10 e Item 32, a exemplo de aves, suínos, bovinos, em estado natural, resfriado ou congelado, conforme previsão do Item 9, Inciso II, Art. 353, RICMS-BA.

Argumenta o sujeito passivo que: *“o levantamento de estoque foi efetuado a partir da contagem dos produtos pela unidade caixa, enquanto que a mesma registra-os em quilogramas, cuja apuração é baseada em presunção simples, limitando-se a analisar os registros de entradas e saídas, bem como o estoque, sem atentar para a verificação do efetivo recolhimento do ICMS no competente registro do imposto. Neste último ponto, o contribuinte confunde conta corrente com levantamento de estoque. Registra também que o preço médio eleito não pode servir de parâmetro para a base de cálculo presumida, cujo critério adotado não se sabe ao certo qual é. A obrigatoriedade de arbitramento ser acompanhado da demonstração de critérios e metodologias utilizados já matéria arraigada na jurisprudência dos tribunais superiores.”*

O contribuinte anexa ao presente processo a consolidação quantitativa de seu estoque, de forma a comprovar não existir nenhuma diferença, o contribuinte requer o seu cancelamento, o que impõe o reconhecimento de sua total improcedência.

A infração 18 decorre da infração 17, na medida em que foi apurada, nessa última, através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias no exercício de 2008, a omissão de saída de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais. Na segunda situação, infração 18, conseqüentemente, houve 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.

O levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado contém, em suas três páginas, as 40 (quarenta) mercadorias que apresentarem omissão, a exemplo de salsicha hot dog, asa de peru congelada, tekitos sadia, pão de queijo, lasanha, peito de frango congelado, pernil sem osso temperado, etc. Conforme afirma o autuante, todas as mercadorias elencadas contêm 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, não havendo qualquer fundamento para arguição de arbitramento.

O autuante, para subsidiar o 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 nº 18. Os três relatórios também contêm os mesmos dados anteriormente citados, expostos de forma clara, conforme páginas nº 539 a 565.

Além desses relatórios, outras planilhas foram disponibilizadas em formato eletrônico, cuja cópia foi recebida pelo contribuinte na mesma data de assinatura do Auto de Infração, conforme consta na página nº 33.

Consta cópia, em CD, à fls. 567, desses relatórios eletrônicos cujos dados demonstram que foram disponibilizados eletronicamente vários tipos de relatórios, inclusive os já citados pelo autuante: Percentual das saídas tributadas; Preço Médio Entradas; Preço Médio Saídas; 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; Relação das Notas Fiscais Saída.

O autuante anexar também os inventários inicial e final, de 2007 e 2008, respectivamente, para análise dos inventários inicial e final, conforme páginas nº 0568 a 0857.

Esclarece o autuante que o contribuinte, para estes inventários: *“consignou como unidade padrão as unidades em quilograma, e na movimentação das saídas e entradas, lançou saídas por quilogramas, e, em alguns casos, por caixas de mercadorias. Em 03 de outubro de 2011, o contribuinte foi intimado para unificar essa situação, como já demonstrados nos inventários inicial e final, e comunicou-nos, 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 16 de dezembro de 2011. Imposta essas informações no sistema que efetua o levantamento de estoque, ou seja, o Sifra, e analisamos todos os valores das saídas e entradas de cada código listado no levantamento de estoque, ajustando os valores divergentes de preços médios. Submeteu o relatório final ao contribuinte, que não apresentou nenhuma irregularidade. A tabela de conversão, disponibilizada pelo contribuinte, está gravada no CD, página n. 567, em uma pasta intitulada “Planilhas Elaboradas pelo Contribuinte”, cuja impressão não foi efetuado em função do formato do arquivo encaminhado que, quando impresso, desconfigura os dados.”*

O levantamento apresentado pelo impugnante não apresenta divergência quantitativa entre o estoque final e a movimentação das mercadorias em 2008, contudo não aponta quais os estoque divergem dos apurados pelos autuante, entradas, saídas ou preços médios ou mesmo a unidade de medida.

Cabe razão ao autuante quando afirma que não contempla ao sujeito passivo a 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, que foram elaborados de acordo com os parâmetros definidos pela Portaria nº 445/1998.

A base legal para o levantamento de estoque tem previsão no Art. 60, II, “a”, 1, do RICMS/BA, bem como da Portaria nº 445/98, atendendo o autuante aos procedimentos previstos para a execução do levantamento de estoque em lume, constantes tanto nos atos normativos como na Lei nº 7014/96.

Cumprido destacar ainda que as decisões administrativas e judiciais colacionadas pelo contribuinte na peça de defesa, além das menções referentes à legislação de outras unidades federativas, não podem servir de lastro para alterar o entendimento aqui externado, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente, através de Decisão judicial no caso concreto, em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos *“erga omnes”*, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada na presente lide, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Quanto à apreciação de constitucionalidade de dispositivos normativos brasileiros, ou a apreciação de princípios constitucionais de outras nações assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo à apreciação de constitucionalidade, e

de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** Auto de Infração nº **2986160001/12-4**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$673.692,02**, acrescido das multas de 60% sobre R\$532.649,29 e 70% sobre R\$140.202,35, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e”, VII, “a” e III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$583,72**, prevista no inciso XI e do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o estabelecido pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2013.

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR