

**A. I. N°** - 293872.0003/14-3  
**AUTUADO** - SADIA S.A.  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 09.09.2015

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0157-05/15**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. **a)** UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. Estabelecimento comercial não pode usar crédito por aquisição. Infração comprovada. **b)** FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Com base no Decreto 7.799/00 do qual o sujeito passivo é beneficiário. Cálculos do autuante estão corretos, com base na proporcionalidade das saídas com redução de base de cálculo. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS NA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. O autuante constatou que houve saídas para consumidores finais, o que diminuiu o valor originariamente exigido. Infração procedente em parte. 3. BENEFÍCIO FISCAL. DEC. 7.799/2000. USO INDEVIDO. VENDA A NÃO CONTRIBUINTES DE ICMS E VENDAS A CONTRIBUINTES INAPTOSS OU DESABILITADOS. Há distinção entre contribuinte de fato e de direito do ICMS. A inscrição no CAD-ICMS necessariamente não atribui à pessoa a condição de contribuinte do ICMS que é taxativamente definida na LC 87/96 (art. 4º) e Lei 7.014/96 (art. 5º). O autuante reconheceu algumas saídas para contribuintes do Estado, o que reduziu o valor do imposto originariamente exigido. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DOCUMENTOS FISCAIS. MAIOR VALOR MONETÁRIO – O DAS SAÍDAS. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não há protesto dos valores exigidos. Os dados do levantamento fiscal estão lastreados nos documentos fiscais e arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte. Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência e perícia, com relação à infração 02. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 26/08/2014, reclama ICMS no total de R\$ 948.393,86, imputando ao autuado as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias. Trata-se de utilização indevida de crédito de ICMS originado de aquisição de energia elétrica. Infração Demonstrada no Anexo I deste Processo Administrativo Fiscal. Valor Histórico: R\$ 183.135,63 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme determina o Decreto 7.799/00, art. 6º. A proporcionalidade das saídas foi calculada conforme método previsto no § 2º do art. 100 do Regulamento do ICMS/BA. Foi anexado ao Auto de Infração e também fornecido ao contribuinte CD autenticado, contendo relatórios gerados nesta infração, em razão do grande volume de registros. Valor histórico: R\$ 470.215,80 e multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor Histórico: R\$ 91.945,05 – 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 Atacadista (Dec. 7.799/00), com direito a redução de base de cálculo nas saídas de mercadorias exclusivamente para contribuintes deste Estado. Neste caso, houve vendas internas para não contribuintes do ICMS. Valor Histórico: R\$ 65.301,47 – Multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis. Para manter a mesma unidade de medida foi feita a conversão dos produtos em CAIXAS para KG, de acordo com o relatório de conversão de produtos, enviado pelo contribuinte e anexo a esta infração. Exercício de 2011. Infração demonstrada no Anexo V. Valor Histórico: R\$135.814,87 – Multa de 100%;

INFRAÇÃO 6 – 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. Refere-se à retenção de substituição tributária das mercadorias omitidas, apuradas no Levantamento Quantitativo dos Estoques. Valor Histórico: R\$ 1.981,04 – Multa de 60%;

O contribuinte apresenta defesa às fls. 243 a 276, e em preliminar de nulidade aduz que as infrações foram descritas de forma superficial, sem esclarecer de forma clara e precisa a efetiva infração cometida. Assim na infração 01 foi colacionada apenas uma planilha com informações como data do fato gerador e do vencimento, base de cálculo, alíquota, multa e valor histórico. Em nenhum momento se apontou as razões pelas quais o creditamento do ICMS ora tratado (energia elétrica) foi realizado de forma ilegal pela impugnante. Das informações constantes do auto de infração não é possível, sequer, saber se a utilização do crédito foi glosada de forma integral ou parcial, o que dificulta sobremaneira a compreensão das acusações feitas pela fiscalização. Reclama que a capitulação legal da infração dispõe, de forma genérica, sobre a possibilidade de creditamento do imposto, relativo às aquisições de energia elétrica, bem como sobre o prazo de recolhimento da exação. Este fato impede que a infração seja, convenientemente, rebatida.

Quanto à infração 2, aponta que no auto de infração não contém qualquer esclarecimento quanto ao cálculo, supostamente equivocado, que foi aplicado pelo impugnante, e muito menos, quanto ao que fora compreendido como devido pela fiscalização. Ressalta que a superficialidade no enquadramento e na descrição da infração ocorreu em todos os itens da autuação, como, por exemplo, no item nº 05, em que a autoridade fiscal não informou os incisos em que a impugnante estaria efetivamente enquadrada, mencionando apenas o art. 50 do RICMS/97. Com base no art. 18,

IV, a do RPAF/99, aduz que a nulidade do auto de infração é incontestável, e o Tribunal Administrativo da Bahia já proferiu diversas decisões neste sentido, consoante Acórdãos 299-02/12 da 2<sup>a</sup> JJF e 1320/99 da 4<sup>a</sup> JJF; Traz decisões de outros Tribunais Administrativos do país.

No mérito, quanto a infração 1 apresenta breves esclarecimentos sobre a origem do direito ao crédito de ICMS de energia elétrica consumida no processo de industrialização realizado. Assim, somente nos casos de isenção e não incidência, o contribuinte não usufruirá de créditos para compensação, sendo que nenhum ente legislativo possui competência para instituir restrição diversa, quanto a não cumulatividade do ICMS. Nesse passo, quando da promulgação da Lei Complementar nº 87/99 (Lei Kandir), foi concedido o direito ao crédito da energia elétrica consumida nos estabelecimentos, sem qualquer restrição.

Portanto, a normatização editada pelo Estado da Bahia manteve o direito ao aproveitamento do crédito do estabelecimento comercial, desde que haja distinção entre a energia elétrica utilizada para o processo industrial e a energia elétrica utilizada para as atividades administrativas/comerciais da empresa.

Quanto ao aproveitamento realizado pela impugnante, aduz que as mercadorias, por consistirem em produtos perecíveis, necessitam de tratamento especial em sua conservação, devem ser armazenadas em câmaras frigoríficas, para posterior comercialização a outras unidades da empresa, sendo a refrigeração imprescindível para possibilitar que as mercadorias cheguem intactas ao seu destino final, o que torna evidente que tal procedimento consiste em uma das etapas do processo de industrialização das mesmas.

Assim, neste caso equipara-se legalmente a estabelecimento industrial, como previsto no art. 9º do Regulamento do IPI, dando-lhe direito ao creditamento do ICMS relativo a energia elétrica consumida no processo produtivo.

Adotando esse raciocínio, a impugnante, escriturou os créditos originados pelo consumo da energia elétrica, consumida exclusivamente nas câmaras frigoríficas, com base nas contas de energia anexas.

Ademais, o procedimento de refrigeração e congelamento dos produtos recebidos não sofreu alterações relevantes desde 2011. Como comprovam os laudos técnicos concernentes aos exercícios de 2008 e de 2013, há anos o estabelecimento da impugnante direciona o consumo da energia elétrica para a atividade industrial relacionada à refrigeração dos produtos em análise.

Portanto a refrigeração promovida pelas câmaras frigoríficas implica em conservação e beneficiamento das mercadorias, que, como se demonstrará, enquadra-se no conceito de industrialização, evidenciando o direito aos créditos em debate.

Traz a definição legal de produto industrializado, contida no CTN, art. 46, bem como no RIPI que define minuciosamente o conceito de industrialização, art. 4º. Portanto, mostra-se descabida a classificação de sua atividade como de cunho meramente comercial, haja vista que a principal função exercida pela impugnante é a conservação das mercadorias sendo a comercialização uma consequência do processo industrial.

Traz o entendimento pacificado pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, bem como, na mesma linha, voto proferido pelo Conselho Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Também o Poder Judiciário vem proferindo decisões favoráveis à impugnante em casos idênticos, conforme se verifica no Julgado do E. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

Na infração 2 ocorre que, a despeito do quanto sustentado pelo fisco Estadual, a ora impugnante efetuou o estorno do montante referente à redução da base de cálculo, com base no art. 100, inciso II do RICMS/BA. Conforme previsto na Resolução do Senado nº 22/89, nas operações interestaduais a alíquota não poderá ser superior a 12%, sendo que, nas remessas das regiões Sul e Sudeste para a região nordeste não será superior a 7%. Portanto as mercadorias entradas no

estabelecimento da impugnante farão jus aos créditos condizentes à alíquota de 7% ou 12%, que serão aproveitadas nas respectivas saídas. Explica que apesar do crédito do ICMS na entrada de algumas mercadorias ser calculado à alíquota de 12%, o creditamento na saída com destino a contribuintes inscritos na CAD-ICMS, do Estado da Bahia não pode exceder a 10%, da base de cálculo do imposto, em razão do benefício fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00, de forma que o estorno do crédito deverá corresponder a 2% (dois por cento). Aduz que no critério que adotou para apuração da base de cálculo do valor a ser estornado, subtraiu as devoluções dos produtos, para com o valor médio das entradas chegar ao montante objeto do estorno.

Contudo, a Fazenda Estadual adotou critério diverso, para a apuração da base de cálculo do valor do estorno, vez que apenas multiplicou o total de entradas tributadas a 12% (doze por cento), pelo percentual de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS/BA (redução de base de cálculo), sem considerar a média ponderada que efetivamente deu saída com aplicação do benefício fiscal, bem como as mercadorias que foram devolvidas e que, portanto, não devem ser objeto de tributação. Verifica-se também que a fiscalização não considerou que muitas saídas, referiam-se a entradas tributadas à alíquota de 7%, razão pela qual não há que se falar em estorno, pois o percentual do crédito é menor que o aplicado nas respectivas saídas.

Em outras palavras, a conclusão da fiscalização está equivocada porque partiu da base de cálculo errada para a apuração do estorno a ser realizado.

A fim de dirimir quaisquer dúvidas que porventura persistam, requer a baixa do presente feito em diligência, para que sejam verificados os cálculos elaborados pela impugnante e pelo fisco.

Quanto à infração 3, aduz que realizou vendas para consumidores finais, e não há que se falar em retenção do ICMS, na medida em que inexistem operações subsequentes sobre as quais há incidência de imposto a ser retido. Em levantamento realizado pela impugnante a partir das notas fiscais indicadas pela fiscalização, verificou-se que os créditos tributários enquadrados no item nº 3, se referem a vendas de mercadorias destinadas a pessoas físicas, restaurantes, associações civis e transportadoras, consistentes em consumidores finais não contribuintes do imposto, hipótese em que, não há obrigação de retenção do ICMS/ST, vedação expressa no art. 355 do RICMS/97.

Nesse sentido traz o entendimento da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, do CONSEF/BA, Acórdão CJF nº 0124-11/07. Considerando que as saídas objeto da autuação destinaram-se a consumidores finais não contribuintes, é clarividente a ilegalidade da cobrança do ICMS-ST em análise, visto que em tais operações não há obrigatoriedade de retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária.

Na infração 4, o fisco apresentou uma relação contendo diversas operações em relação às quais foi afastada a redução de base de cálculo, prevista no Decreto nº 7.799/00, sob a justificativa de que se referem a vendas internas para não contribuintes do ICMS, pelo que não poderiam gozar do mencionado benefício fiscal. Destaca que não consta na referida relação os dados dos destinatários das mercadorias comercializadas que foram considerados não contribuinte pelo fisco estadual, o que evidencia a irregularidade da autuação constante do item nº 4 ora debatido.

Também o posterior cancelamento ou suspensão da inscrição estadual dos destinatários, que porventura tenham sido declarados inidôneos, não pode retroagir para alcançar operações realizadas quando os mesmos se encontravam em situação regular perante o fisco. Traz a Súmula nº 509 do STJ: *“É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”*.

Como se vê, a não aplicação da redução da base de cálculo *in casu*, apenas se justificaria se a fiscalização comprovasse que a situação das empresas destinatárias das mercadorias, à época das operações autuadas, encontrava-se irregular (não habilitada/cancelada/suspensa).

Aduz que a administração pública deve se pautar na verdade material dos fatos tributáveis. Desse

modo, é de rigor que os créditos tributários sejam integralmente cancelados.

No que concerne às infrações 5 e 6, a fiscalização adotou como parâmetro, para quantificação das mercadorias que compuseram o estoque objeto dos trabalhos fiscais, a medida “Kilograma (KG), ao passo que a impugnante sempre se utilizou da medida “caixa” para contabilização de seus produtos. Além de tais equívocos existem outros vícios que maculam o levantamento fiscal, como por exemplo, o critério matemático adotado para apuração do preço médio utilizado no cálculo do ICMS exigido, o que o impossibilita de contestar o valor autuado. Explica que os referidos produtos são vendidos em larga escala e, por este motivo, acondicionados em caixas para viabilizar o seu transporte de forma segura. Outrossim as mercadorias são efetivamente comercializadas em tais embalagens. Dessa forma, ocorreu cerceamento de defesa, razão pela qual faz-se necessário o cancelamento dos débitos ora combatidos. Caso necessário pede a realização de diligência para realização de perícia contábil, com o escopo de aferir se a utilização de método de quantificação diverso daquele adotado pela impugnante originou as divergências de valores que culminaram na presente autuação.

Quanto à multa aplicada, entende-a abusiva, e lembra a vedação do confisco. Salienta que a fixação pelo Poder Judiciário do montante sancionador a ser aplicado deve ser realizada mediante a aplicação do conceito de equidade previsto no art. 108, inciso IV do CTN. Conclui-se ser necessária a eliminação de absurda multa imposta, posto que não poderia superar o patamar de 20% do valor do imposto cobrado.

Ao final faz o pedido pela improcedência da autuação, a realização de diligência, bem como provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 1105 a 1108, e aduz que os argumentos do autuado não devem ser acolhidos, tendo em vista que sua atividade principal é o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral, conforme banco de dados da SEFAZ-BAHIA. 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 está diretamente ligado à fase industrial e não comercial de mercadorias, conforme legislação tributária em vigência à época dos fatos geradores. Tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento comercial, o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir de 01/01/2020 (Lei Complementar nº 138/10, que alterou a LC 87/96, art. 33, inciso II).

Quanto às alegações de que os processos de resfriamento, congelamento e conservação fazem parte do processo de industrialização, entende que não são fases de industrialização, porque eles não modificam a natureza dos produtos, e podem ser encontrados em qualquer tipo de comércio, mas com outros propósitos, que é o seu acondicionamento ou transporte, sem nenhum tipo de transformação da matéria prima em produto acabado. Mantém a infração.

Na infração 2, o autuado é beneficiário do Termo de Acordo Atacadista, conforme Decreto nº 7.799/10, que prevê redução da base de cálculo de 41,176% nas saídas internas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia.

O art. 6º do referido Decreto, dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos art. 1º, 2º 3- B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10 % do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Os demonstrativos constantes do CD AUTENTICADO anexo ao PAF apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com nº da nota fiscal, data, alíquota, base de cálculo e ICMS e os valores creditados a maior. No final de cada mês do exercício, têm-se o valor do crédito apropriado pelo autuado, o valor do crédito devido, o valor do estorno apurado, o estorno proporcional, o valor do estorno lançado pelo autuado no seu livro Registro de Apuração do ICMS e o valor da diferença de estorno.

No mês de junho/2011, por exemplo, o valor do imposto devido é de R\$ 76.086,22 e o valor estornado pelo impugnante em seu referido Livro Fiscal (pg. 63 do PAF) foi de R\$ 47.547,02, gerando uma diferença de R\$ 28.539,20.

Em relação ao cálculo da proporcionalidade dos créditos fiscais apurados pela fiscalização (pg. 22 do PAF), foi realizado conforme método previsto no § 2º, do Art. 100, do RICMS, para excluir do cálculo da falta de estorno do crédito fiscal, todas as mercadorias não vinculadas às operações subseqüentes amparadas pelo benefício fiscal, conforme § 1º, art. 6º do Termo de Acordo - Decreto nº 7.799/00.

Considerando que o autuado não apresentou em sua peça defensiva, nenhum documento ou argumento capaz de elidir a ação fiscal, mantém integralmente esta infração.

Na infração 3 refere-se à falta de retenção do ICMS, por substituição tributária, relativo às operações internas, de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, suíno e aves, em estado natural, refrigerado e congelado, quando da saída das mercadorias do estabelecimento. A empresa atua no comércio atacadista de produtos alimentícios. Adquire as mercadorias de seus estabelecimentos industriais, localizados em outras unidades da federação.

Após análise dos argumentos defensivos apresentados pelo autuado, em sua defesa, conclui que determinadas operações de vendas foram destinadas a consumidores finais. Dessa forma, acolhe parcialmente as alegações e retifica, em parte, os valores apurados nesta infração.

Conforme demonstrativos e CD autenticado, anexos a esta informação fiscal, o valor da infração 03 fica reduzido para o montante de R\$ 67.945,51. Foi anexado ainda o relatório contendo a identificação de todos os destinatários das mercadorias autuadas.

O autuado argumenta, na infração 04, que houve irregularidade da autuação, tendo em vista que não consta da referida relação, os dados dos destinatários das mercadorias comercializadas.

Esclarece que, ao emitir as notas fiscais de vendas, a empresa não identificou nos campos: Inscrição Estadual e Razão Social os destinatários das mercadorias, apenas informou como "Isento" no campo da Inscrição Estadual. Dessa forma, considerando que o benefício fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 contempla apenas operações de vendas destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, com atividades normais de comercialização de mercadorias, as operações destinadas aos adquirentes não inscritos foram autuadas.

Através de um trabalho de verificação por CPF/CNPJ dos destinatários das notas fiscais autuadas, foi possível identificar os adquirentes das mercadorias e concluir que a grande maioria se refere a vendas para pessoas físicas ou consumidores finais, não contribuintes do ICMS, conforme relatório de identificação dos destinatários das mercadorias, constantes do CD AUTENTICADO, anexo a esta Informação Fiscal.

Foram constatadas algumas operações de vendas para contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, através da identificação dos adquirentes por CNPJ, em razão disso, a infração 04 foi parcialmente retificada, excluindo-se estas operações. Assim, o valor de imposto reclamado foi reduzido para R\$ 64.018,28, conforme demonstrativos anexos a esta Informação Fiscal.

Para as infrações 5 e 6, o autuado considerou que as duas infrações estão relacionadas e decorrem dos mesmos critérios de investigação adotados para o levantamento quantitativo dos estoques, razão pela qual serão analisadas em conjunto. 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 infração, consequentemente, houve falta de retenção, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apuradas através do levantamento quantitativo dos estoques, a exemplo de aves, suínos, bovinos, em estado natural, resfriado ou congelado, conforme previsão do Item 9, Inciso II, Art. 353 do RICMS/BA.

A empresa autuada contesta a infração e requer o cancelamento integral da exigência fiscal, com base nos seguintes argumentos:

- A metodologia adotada pela fiscalização seguiu parâmetro diverso daquele adotado pelo impugnante no registro do seu estoque;
- A Autoridade Fiscal efetuou o levantamento do estoque a partir da contagem dos produtos pela unidade "Caixa", enquanto que a mesma registra-os em "Kilogramas";
- A fiscalização apurou a exigência fiscal baseada em presunção simples e não aquela definida pela Portaria nº 445/98 e limitou-se a analisar os registros de entradas e saídas, bem como o estoque, sem atentar para o recolhimento efetivo do ICMS.
- O preço médio eleito pela fiscalização não pode servir de parâmetro para a base de cálculo presumida.

O levantamento fiscal foi efetuado com base nos inventários de mercadorias de 31/12/2010 e 31/12/2011 (cópias anexas fls. 78 a 238 do PAF), além dos arquivos magnéticos monitorados e validados fornecidos pelo contribuinte via SINTEGRA. Todas as mercadorias elencadas contêm código, descrição, unidade, quantidade entrada e saída, estoque inicial e final, preço médio, e apresenta, para cada tipo codificado, a omissão de entrada ou de saída, com a respectiva base de cálculo, portanto, não há nenhum fundamento no argumento de que houve arbitramento.

O contribuinte utilizou como unidade padrão para os inventários a unidade de medida "Kilograma" e na movimentação das saídas e entradas, lançou as quantidades por "Kilograma" e, em alguns casos, por caixas de mercadorias. Foi solicitada ao autuado a unificação das unidades de medidas, entretanto, o mesmo argumentou dificuldade para recuperar dados antigos. Em razão disso, apresentou uma tabela de conversão para que fossem transformadas as "Caixas" em "Kilogramas", conforme documentos acostados aos autos às folhas 38 a 48. Assim, foram efetuadas as transformações, de modo a equalizar a movimentação das mercadorias em uma única unidade de medida.

O levantamento quantitativo de estoques foi elaborado de acordo com as orientações definidas pela Portaria nº 445/98, inclusive na apuração da base de cálculo, conforme art. 60 do RICMS: 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;*

Dessa forma, em razão de que os argumentos apresentados pelo autuante são desprovidos de elementos que alterem a situação material das infrações, somos pela manutenção integral das infrações 5 e 6.

Pede pela manutenção parcial do auto de infração, sendo parcialmente procedente as infrações 3 e 4, nos valores de R\$ 67.945,51 e de R\$ 64.018,28, respectivamente, e totalmente procedente as demais infrações do Auto de Infração nº 293872.0003/14.

A sociedade empresária ao ser cientificada da informação fiscal manifesta-se às fls. 1125 a 1150, e aduz que o autuante não apresentou quaisquer argumentos em relação à nulidade do auto de infração, o que já demonstra a veracidade das considerações esposadas na defesa.

Ressalta que o RPAF/99 já prevê em seu artigo 39 os requisitos do auto de infração, ou seja, as informações imprescindíveis para a validade da lavratura, sendo que seu inciso III dispõe que deverá constar "a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, o que não foi observado pelo autuante.

Veja-se, por exemplo, a "Infração 1" em que a Autoridade Fiscal assim descreveu: "Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias".

Após essa superficial descrição, foi colacionada apenas uma planilha com informações como data do fato gerador e do vencimento, base de cálculo, alíquota, multa e valor histórico.

Todavia, em nenhum momento se apontou as razões pelas quais o creditamento do ICMS ora tratado (energia elétrica) foi realizado de forma ilegal pela Impugnante. Das informações constantes do auto de infração não é possível, sequer, saber se a utilização do crédito foi glosada de forma integral ou parcial, o que dificulta sobremaneira a compreensão das acusações feitas pela fiscalização.

Ainda, a Autoridade Fiscal indicou, na capituloção legal da aludida infração, os artigos 93, inciso II, e 124 do antigo Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 6.284/97), os quais, contudo, dispõem de forma genérica sobre a possibilidade de creditamento do imposto relativo às aquisições de energia elétrica, bem como sobre o prazo de recolhimento da exação.

Questiona como pode combater a infração de forma consistente se não houve esclarecimento pela fiscalização quanto à infração efetivamente cometida.

Na infração 2 argumenta que não se verifica no Auto de Infração qualquer esclarecimento quanto ao cálculo supostamente equivocado que foi aplicado pela impugnante e, muito menos quanto ao que fora compreendido como devido pela fiscalização, fato que a impede de se defender adequadamente. Ademais houve superficialidade no enquadramento e na descrição da infração, quando na infração 05 a infração foi imputada no art. 50 sem apontar os incisos.

Em função do princípio da tipicidade é preciso que a situação descrita pela autoridade corresponda exatamente à hipótese descrita pela legislação invocada e indispensável, ainda, que haja perfeita correlação entre o fato descrito e a norma tida como violada.

O Tribunal Administrativo Estadual da Bahia já proferiu diversas decisões no sentido de que é nulo o auto de infração quando não há elementos suficientes sobre a infração cometida pelo contribuinte, da mesma forma outros tribunais administrativos do país.

Reitera os argumentos expendidos quanto a infração 1, posto que trata-se de filial que tem como uma de suas funções a manutenção de centro de distribuição das mercadorias produzidas pela indústria matriz, a qual, por sua vez, tem como atividade a exploração de abatedouros frigoríficos, a fabricação de produtos feitos de carnes de aves, suínos e bovinos, a preparação e a comercialização de subprodutos decorrentes de abate etc.

Transcreve a Solução de Consulta nº 227 – Cosit, de 21 de agosto de 2014, na qual a Receita Federal do Brasil consignou entendimento no sentido de que a atividade de **refrigeração de carnes** implica no necessário beneficiamento dos produtos, pelo que tal processo constitui operação de industrialização sujeito à incidência do IPI.

A etapa de refrigeração dos produtos comercializados pela Impugnante (carnes) integra necessariamente o seu processo de industrialização, visto que, sem ela, as mercadorias fatalmente perecerão, obstando, por conseguinte, todo o restante da cadeia produtiva.

Nesse sentido, traz o entendimento pacificado pela Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, e do Conselho Pleno de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Ademais, o Poder Judiciário vem proferindo decisões favoráveis à impugnante, em casos idênticos, conforme se verifica no julgado do E. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. (TJSC, Apelação Cível n. 2012.069990-7, da Capital, rel. Des. Francisco Oliveira Neto, j. 09-07-2013). Pede a improcedência da autuação.

Quanto à infração 2, a impugnante efetuou o estorno do montante referente à redução de base de cálculo, com base no art. 100, inciso II do RICMS/BA. Assim, apesar do crédito de ICMS na entrada de algumas mercadorias ser calculado à alíquota de 12% (doze por cento), o creditamento na saída com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia não pode exceder a 10% (dez por cento) da base de cálculo do imposto, em razão do benefício fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 (redução da base de cálculo), de forma que o estorno do crédito deverá

corresponder a 2% (dois por cento).

A diferença entre as referidas alíquotas (2%) deve ser estornada ao Fisco, em vista da redução do valor de ICMS devido na saída das mercadorias, conforme previsão do artigo 100, inciso II, do RICMS da Bahia:

Nessa sistemática, a Impugnante adotou o seguinte critério para apuração da base de cálculo do valor a ser estornado (sobre o qual há incidência de 2%):  $= \text{Total de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS (redução de base de cálculo)} - \text{Total de devoluções dos produtos} \times \text{Preço médio da entrada dos produtos}$

Para melhor elucidar a questão, junta a ora Impugnante, a título exemplificativo, cálculo do estorno por ela realizado no período de junho de 2011, no qual se apurou o total de todas as saídas com redução da base de cálculo, cujas entradas foram tributadas à alíquota de 12%, subtraído pelo total de devoluções do mesmo produto, para, com o valor médio das entradas, chegar-se ao montante objeto do estorno (**Doc. 07**).

*In casu*, com a aplicação de 2% sobre a base de cálculo acima citada chega-se ao estorno em questão (alíquota x redução da base de cálculo ref. à saída x total de mercadorias que deram saída do estabelecimento com redução = valor de crédito a ser estornado).

A Fazenda Estadual, por sua vez, adotou critério diverso para apuração da base de cálculo do valor de estorno, vez que apenas multiplicou o total de entradas tributadas a 12% (doze por cento) pelo percentual de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS/BA (redução de base de cálculo), sem considerar a média ponderada que efetivamente deu saída com aplicação do benefício fiscal, bem como as mercadorias que foram devolvidas e que, portanto, não devem ser objeto de tributação.

Ainda, verifica-se que a Fiscalização não considerou que muitas saídas, não obstante a redução da base de cálculo correspondente à aplicação de alíquota de 10%, referiam-se a entradas tributadas à alíquota de 7%, razão pela qual não há que se falar em estorno, pois o percentual do crédito é menor que o aplicado nas respectivas saídas.

Como se vê, a razão da divergência entre os cálculos reside, principalmente, na falta de apuração, por parte do Fisco, das devoluções de produtos realizadas e das saídas vinculadas a entradas tributadas à alíquota de 7% (sete por cento), hipóteses em que não se faz necessário estorno sobre o benefício fiscal.

Reitera o pedido de diligência para que sejam verificados os cálculos elaborados pela impugnante e pelo fisco.

Pede o cancelamento da infração 3, inobstante a redução já realizada pelo autuante, haja vista que as operações foram realizadas com consumidores finais, e principalmente, diante da documentação comprobatória.

Na infração 4, salienta que o posterior cancelamento ou suspensão da inscrição cadastral dos destinatários, que porventura tenham sido declarados inidôneos, não pode retroagir para alcançar operações realizadas quando os mesmos se encontravam em situação regular perante o fisco. Reitera os argumentos apresentados anteriormente na peça de defesa.

Nas infrações 5 e 6, ratifica o entendimento que o autuante realizou o arbitramento da base de cálculo do ICMS com base em critério totalmente diversos daquele adotado pela impugnante. Nesse sentido a fiscalização adotou unidade de medida quilograma, ao passo que a impugnante sempre utilizou a medida “caixa”. Além deste equívoco aponta outros vícios que diz macular o levantamento realizado pelo fisco. Pede a observância do art. 3º, II da Portaria nº 445/98. Reitera o pedido de diligência fiscal.

Traz os mesmos argumentos já manifestados com relação à multa aplicada e em vista do volume e da complexidade das operações fiscalizadas, bem como da grande quantidade de documentos

envolvidos, pelo que protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a prova documental e/ou pericial contábil, em atenção ao princípio da verdade material, requerendo, desde já, a conversão do julgamento em diligência para melhor se apurar as supostas infrações lavradas pela d. Autoridade fiscal, especialmente no que se refere às infrações 2, 5 e 6 do presente feito.

Subsidiariamente, caso esse não seja o entendimento deste d. órgão julgador, o que não se acredita, a Autuada requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração diante dos vícios que o maculam, ou, ao menos, seja reduzida a multa a patamar não superior a 20%, com base nos ditames constitucionais e legais que regem o ordenamento jurídico pátrio.

## VOTO

Constatou que no presente Auto de Infração o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as infrações, as fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos específicos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o fundamento de direito. Deste modo, encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

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

Saliento que os documentos fiscais dos quais derivou a autuação foram apresentados pelo próprio contribuinte, não vislumbro qualquer vício que possa inquinar de nulidade o lançamento tributário de ofício.

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

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

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

Ultrapassadas as preliminares de nulidade adentro ao exame do mérito das infrações.

A infração 01 é concernente ao indevido crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de energia elétrica empregada na comercialização de mercadorias.

O contribuinte em sua defesa traz a lume o fundamento do critério constitucional da não-cumulatividade do imposto. Defende a tese de que as câmaras frigoríficas nas quais é consumida energia elétrica são extensões do processo de fabricação de seus produtos, e estes, por se tratar de gêneros alimentícios, só estarão aperfeiçoados para serem consumidos se forem apresentados sob certas condições nas aludidas câmaras frigoríficas. Ocorre que este estabelecimento está inscrito no cadastro estadual no segmento de comércio atacadista de produtos alimentícios, e a necessidade de câmaras frigoríficas para conservação dos produtos é um requisito inerente ao estabelecimento comercial que opera com produtos com as características apontadas na defesa.

**Desse modo está caracterizada a infração, haja vista que a Lei nº 7.014/96, no art. 29, § 1º, III, “b”,**

somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2011. Este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto.

Prevê o art. 29 da supracitada lei:

“Art. 29. ....

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

.....

*III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) a partir de 1º novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*

*b) - a partir de 1º de janeiro de 2011, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento não indicadas na alínea anterior;”*

Infração procedente.

Na infração 02, consta que a sociedade empresária em lide não efetuou o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento, conforme determina o art. 6º do Decreto 7.799/00, do qual é beneficiária. A proporcionalidade das saídas foi calculada conforme método previsto no § 2º do art. 100 do RICMS/BA.

O art. 6º do referido Decreto, dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos art. 1º, 2º 3- B, 3º-D, 3º-E e 3º-F, não poderão exceder a 10 % do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Os demonstrativos constantes do CD AUTENTICADO anexo ao PAF apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com nº da nota fiscal, data, alíquota, base de cálculo e ICMS e os valores creditados a maior. No final de cada mês do exercício, têm-se o valor do crédito apropriado pelo autuado, o valor do crédito devido, o valor do estorno apurado, o estorno proporcional, o valor do estorno lançado pelo autuado no seu livro Registro de Apuração do ICMS e o valor da diferença de estorno.

O autuante efetuou o cálculo das saídas por mercadorias, para encontrar a proporcionalidade (fls. 1095 a 1097), assim, adotou o procedimento de apurar o total das entradas tributadas à alíquota de 12% e sobre este montante aplicou o percentual de saídas com redução de base de cálculo, beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00. Este procedimento foi correto, com base na legislação pertinente. Portanto, após ter encontrado o percentual de saídas com benefício do Decreto 7.799/00, e sobre este valor estornar a parcela correspondente a 2% do crédito excedente, haja vista que só teria direito a 10% (dez por cento) de crédito fiscal. Assim, não acolho as razões de defesa no sentido de que os cálculos efetuados pelo autuante estariam incorretos e julgo procedente a infração.

Na infração 03, referente à falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Consoante o art. 353, II, item 9 do RICMS, o sujeito passivo é responsável pela retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Trata-se de operações internas de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, suíno e aves, em estado natural, refrigerado e congelado, produtos enquadrados no regime de substituição tributária.

O defensor argumenta que promove saídas para consumidores finais, e, neste caso, não teria responsabilidade em recolher o ICMS antecipadamente, posto que nessa hipótese, sequer ocorrerá operação subsequente.

Para sanear esta irregularidade na apuração da infração, o autuante na informação fiscal procedeu a ajustes, retirando tais casos do demonstrativo originário, tais como hospitais, clínicas, pessoas físicas, dentre outros.

Em atendimento o autuante excluiu as operações de saídas efetuadas para não contribuintes do ICMS, do que resultou o demonstrativo de fl. 1110 (sintético) e cópia do analítico (1.111/1.112), também entregue em CD constante na fl. 1118 do PAF, e reduziu o valor originariamente exigido para R\$ 67.945,51.

Inconformado com este resultado o sujeito passivo pede o cancelamento da infração mas não aponta, especificamente, a ocorrência de erros na apuração da infração, após a retificação efetuada pelo autuante.

Ademais, consta a identificação de cada nota fiscal objeto da autuação. Sendo documento que se encontra de posse do sujeito passivo, perfeitamente identificável os destinatários, caberia ao impugnante apontar quais notas fiscais remanesceram na infração, de forma indevida, o que não foi feito. Dessa forma acato o resultado da infração retificado pelo autuante, sendo que remanesce o valor de R\$67.945,51, (fl. 1110), conforme o seguinte demonstrativo de débito:

DATA OCORR	DATA VENC	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	ICMS
31/01/2011	09/02/2011	21.875,29	17%	3.718,80
28/02/2011	09/03/2011	23.212,53	17%	3.946,13
31/03/2011	09/04/2011	21.434,00	17%	3.643,78
30/04/2011	09/05/2011	16.719,94	17%	2.842,39
31/05/2011	09/06/2011	52.254,88	17%	8.883,33
30/06/2011	09/07/2011	15.556,65	17%	2.644,63
31/07/2011	09/08/2011	18.370,06	17%	3.122,91
31/08/2011	09/09/2011	18.062,41	17%	3.070,61
30/09/2011	09/10/2011	17.712,94	17%	3.011,20
31/10/2011	09/11/2011	66.510,53	17%	11.306,79
31/11/2011	09/12/2011	50.689,82	17%	8.617,27
31/12/2011	09/01/2012	77.280,47	17%	13.137,68
				67.945,52

Infração procedente em parte, no valor de R\$ 67.945,52.

A infração 04 aponta o recolhimento a menor do ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Sendo o contribuinte signatário do Termo de Acordo Atacadista (Dec. 7.799/00), com direito a redução da base de cálculo nas saídas de mercadorias exclusivamente para contribuintes deste estado. Neste caso houve vendas internas para não contribuintes do ICMS.

De fato, o contribuinte é signatário do Termo de Acordo Atacadista, com direito à redução da base de cálculo em 41,176% nas saídas para contribuintes em plena atividade mercantil. Conforme especificado nos demonstrativos apresentados no CD Anexo ao PAF, bem como no Anexo III do PAF, o sujeito passivo efetuou vendas para empresas em cujas notas fiscais constam no campo da inscrição estadual a situação de ISENTO, ou seja, não inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia.

Conforme art. 149 do RICMS-BA, a inscrição no “Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) tem por finalidade a habilitação para o exercício dos direitos relativos ao cadastramento e o registro dos elementos de identificação, localização e classificação do sujeito passivo e seus respectivos titulares, sócios, responsáveis legais, condôminos e contabilistas”. Portanto, como se vê da finalidade expressa no dispositivo legal, não apenas podem se inscrever no CAD-ICMS, contribuintes do ICMS. A propósito, o inciso V, do art. 150 do RICMS/BA, dita que

se inscreverão, antes de iniciarem suas atividades, na condição de contribuinte especial, as pessoas jurídicas não obrigadas a se inscreverem, mas que, por opção própria, requerem inscrição: 1 - as empresas legalmente habilitadas a operar como arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil (“leasing”); 2 - as empresas de construção civil, quando não consideradas legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543); 3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.

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

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

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

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

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

**RESPOSTA:**

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

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

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

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

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

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

*É o parecer.*

*Parecerista: CRISTIANE DE SENA COVA*

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

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

O §3º, art. 1º do Decreto 7.799/00, não deixa dúvidas quanto a esse entendimento quando conclui o aludido parágrafo afirmando: “..... destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial”. Segue “*in verbis*”, o aludido dispositivo normativo.

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

...

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

Assim, em se tratando de benefício fiscal a interpretação da redução deve ser dada restritivamente (art. 111, II, do CTN). Como o contribuinte autuado não está enquadrado sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo único do Decreto 7.799/00, tal como previsto no § 3º do art. 1º da mencionada norma, não há previsão legal para que o benefício se estenda aos não contribuintes inscritos no CAD-ICMS deste Estado, na condição de especial. Portanto, ainda que o autuante tivesse indicado o CNPJ dos destinatários, nas planilhas relativas à infração, tal como reclamado pela sociedade empresária, o benefício do Decreto 7.799/00, não se estenderia para os não contribuintes, inscritos na condição de ESPECIAL, posto que a atividade econômica deste estabelecimento da SADIA S/A, não estaria incluso na hipótese do § 3º do art. 1º acima transcrito.

Embora o benefício fiscal contemple apenas as vendas destinadas a contribuintes inscritos no cadastro de Contribuintes do Estado, ao prestar a informação fiscal, o autuante verificou que, indevidamente, estavam inclusas operações de vendas para contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia. Isto foi feito por meio da identificação dos adquirentes por CNPJ, momento em que retificou o valor do imposto exigido para R\$ 64.018,28, conforme demonstrativos anexos à informação fiscal, fls. 1114/1116.

Acompanho os valores que foram retificados pelo autuante, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DATA OCORR.	DATA VENC	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	ICMS
31/01/2011	09/02/2011	39.019,29	17%	6.633,28
28/02/2011	09/03/2011	35.327,47	17%	6.005,67
31/03/2011	09/04/2011	39.634,53	17%	6.737,87
30/04/2011	09/05/2011	49.009,59	17%	8.331,63
31/05/2011	09/06/2011	61.682,41	17%	10.486,01
30/06/2011	09/07/2011	20.262,88	17%	3.444,69
31/07/2011	09/08/2011	28.678,76	17%	4.875,39
31/08/2011	09/09/2011	32.152,29	17%	5.465,89
30/09/2011	09/10/2011	27.879,65	17%	4.739,54
31/10/2011	09/11/2011	8.295,18	17%	1.410,18
31/11/2011	09/12/2011	14.096,65	17%	2.396,43
31/12/2011	09/01/2012	20.539,47	17%	3.491,71
			17%	64.018,29

Infração procedente em parte, no valor de R\$ 64.018,29.

As infrações 05 e 06 se referem a exigência de imposto em face de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas, apurado por levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (infração 04) e por

falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias da ST, sem emissão de documentos fiscais, também apurado por levantamento quantitativo de estoque.

O autuado as impugna argumentando que a metodologia adotada pela fiscalização seguiu parâmetro diverso do adotado no seu registro de estoque; que a unidade utilizada foi caixa, enquanto que regista em quilogramas. Também que o autuante não teria atentado para a Portaria 445/98, nem o preço médio pode servir de parâmetro para a base de cálculo presumida.

Não acolho tais argumentos face aos esclarecimentos trazidos pelo autuante na informação fiscal, que segue:

“O levantamento fiscal foi efetuado com base nos inventários de mercadorias de 31/12/2010 e 31/12/2011, fls. 78 a 238 do PAF, além dos arquivos magnéticos monitorados e validados, fornecidos pelo contribuinte via Sintegra. Não há nenhum fundamento de que houve arbitramento, posto que todas as mercadorias estão identificadas, de acordo com seus códigos, descrição, unidade, quantidade de entrada e de saída, estoque inicial e final, logo não há nenhum fundamento de que houve um arbitramento.

Quanto à unidade de medida, foi solicitada ao autuado a unificação das unidades de medidas, mas o mesmo argumentou dificuldade para recuperar dados antigos. Em razão disso apresentou uma tabela de conversão, para que fossem transformadas as caixas em Kilogramas, conforme documentos acostados aos autos, fls. 38 a 48. Assim foram feitas as transformações, de modo a equalizar a movimentação das mercadorias em uma única unidade de medida. Foram disponibilizadas aos contribuintes, por meio de arquivos eletrônicos, devido ao grande volume de registros, cópias de todas as planilhas e demonstrativos que embasaram a ação fiscal, conforme recibo anexo, fl. 11. O levantamento de estoques foi embasado na Portaria 445/98 e ainda informa o autuante que quando verificou os valores de movimentação de estoques apresentados na defesa, observou que não estão embasados em documentos fiscais, e deixou de constar diversas movimentações de mercadorias que interferem no estoque da empresa durante o decorrer do exercício fiscal, a exemplo das devoluções de compras e vendas.”

Assim, o levantamento quantitativo de estoque foi efetuado com base nos procedimentos trazidos pela Portaria 445/98, e em nenhum momento as infrações estão relacionadas ao arbitramento da base de cálculo, como faz supor a defesa. A base de cálculo foi encontrada com base no art. 60, do RICMS/97, e o preço médio foi encontrado com base nas saídas praticadas pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria foi comercializada no exercício objeto da autuação, qual seja 2010.

Compulsando os autos constato que o levantamento fiscal tem base nos inventários apresentados pelo autuado. Os arquivos magnéticos retratando a escrita fiscal do autuado foram monitorados e validados e em confronto com os dados constantes dos documentos fiscais de entrada e saída e livros de inventário, efetuou-se a auditoria mediante o roteiro citado, o qual especifica as mercadorias na forma codificada pelo próprio autuado. Estes demonstrativos constam às fls. 32 - 51. Cópias desses demonstrativos, papéis de trabalho analíticos elaborados na ação fiscal foram entregues ao autuado, inclusive do CD que consta dos autos fl. 12 (recibo de fl. 11). Dos autos também constam os inventários feitos pelo autuado (fls. 78 a 238).

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

Infrações procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293872.0003/14-3, lavrado

contra SADIA S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$923.111,15**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 787.296,28 e de 100% sobre R\$135.814,87, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e”, VII, “a” e “b” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR