

PROCESSO - A. I. Nº 293872.0003/14-3
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0151-05/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/12/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F Nº 0310-11/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ENERGIA ELÉTRICA. Estabelecimento comercial não usa crédito na aquisição de energia elétrica; b) FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Os créditos fiscais das aquisições, cujas saídas foram beneficiadas com redução da base de cálculo, devem respeitar a proporcionalidade da redução. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A alegação recursal de vendas para consumidores finais já havia sido objeto da revisão fiscal, cujo valor remanescente foi acolhido pela JJF. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente com base no art. 169, I, “b”, do RAPF/BA, contra a Decisão da 5ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0151-05/17 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 26/08/2014, para exigir o débito no total de R\$948.393,86, inerente ao exercício de 2011, em razão da constatação de seis irregularidades, todas objeto do Recurso Voluntário, a saber:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$183.135,63, relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias;

INFRAÇÃO 2 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$470.215,80, 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 art. 6º do Decreto 7.799/00 e previsto no § 2º do art. 100 do RICMS/BA.

INFRAÇÃO 3 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, no valor de R\$91.945,05, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

INFRAÇÃO 4 – Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$65.301,47, 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.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$135.814,87, 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.

INFRAÇÃO 6 – Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$1.981,04, 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.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$923.111,15, após rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, diante das seguintes razões:

Quanto à infração 2, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

[...]

Importante esclarecer que a responsabilidade tributária por sucessão é aplicada somente com relação aos tributos devidos até a data da aquisição do estabelecimento, tudo conforme a Doutrina e decisões dos nossos Tribunais.

Portanto, a SADIA S.A é parte legítima para figurar no pólo passivo da relação tributária, vez que os fatos geradores ocorreram antes da sua incorporação, e a sua incorporadora ou sucessora, em estrita obediência aos ditames do Código Tributário Nacional, desde o primeiro momento, interpôs a defesa administrativa, por responder pelos créditos tributários da sua incorporada.

[...]

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 são consumidas energia elétrica, são extensões do processo de fabricação de seus produtos, e estes, por se tratarem 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, a energia utilizada para armazenamento e refrigeração, por serem procedimentos realizados após a produção, não é considerada insumo. Trata-se portanto de atividade comercial, cujo creditamento na aquisição de energia elétrica está submetido aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, que autorizou o crédito para o estabelecimento comercial a partir de janeiro de 2020.

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 da data prevista na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto.

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.

A infração 03, refere-se à 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.

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 subseqüentes 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 defendente 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 subseqüente.

Para sanear esta irregularidade na apuração da infração, o autuante na informação fiscal procedeu a ajustes, retirando tais casos do demonstrativo originário, ou seja os que possuem como destinatários, 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 remaneceram 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 (...)

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, em razão da acusação fiscal.

[...]

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, 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.

Para sanear a irregularidade apontada pelo defendente, de que o sujeito passivo não teria recebido e nem estava anexo aos autos os históricos da situação cadastral dos destinatários, foi promovida a diligência fiscal de fl. 1255, com a finalidade de entregar ao contribuinte e anexar ao PAF o histórico da situação cadastral reclamada pelo defendente. Consequentemente a reabertura do prazo de defesa, de 60 dias foi obedecida.

Como resultado da diligência, o autuante informa (fls. 1258 a 1259), que o autuado efetuou vendas internas a clientes que não possuem inscrição estadual neste Estado, com a utilização indevida do Benefício fiscal. O art. 142 do RICMS/BA, determina que seja exigido de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição do extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE).

O contribuinte não informou, no campo devido, a inscrição estadual dos destinatários das notas fiscais autuadas, em razão disso, o sistema de fiscalização da SEFAZ/BA, efetuou uma busca, na Base Corporativa da

SEFAZ, por meio dos CPF/CNPJ, lançados nos documentos fiscais, a fim de verificar se os destinatários eram inscritos no Cadastro Estadual do ICMS. Os destinatários que possuíam inscrição estadual na Bahia foram excluídos da infração 04, consoante a informação fiscal de fls. 1105 a 1118. Os destinatários das notas fiscais autuadas não possuíam inscrição no cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, até a data da emissão das notas fiscais. Desta forma não foi possível anexar aos autos documentos ou históricos da situação cadastral destes destinatários autuados, uma vez que são inexistentes no respectivo cadastro estadual.

O diligente ainda anexou o relatório da situação cadastral dos destinatários das notas fiscais autuadas, verificadas pelo CPF/CNPJ, além de cópias dos documentos fiscais, documentos de fls. 1261 a 1302).

O sujeito passivo, contudo, não conformado com a autuação, manifesta-se mas não traz nenhum fato novo ou elementos de prova que possam elidir a autuação, vez que o autuante mantém os valores do ICMS que foram retificados anteriormente, haja vista a inclusão indevida de destinatários que possuíam Inscrição Estadual na Bahia, consoante a informação fiscal de fls. 1105 a 118 do PAF.

Após a realização da diligência fiscal, com vistas a sanear o PAF, conforme decisão da 2ª CJF, com consequente ciência ao contribuinte do seu resultado e reabertura do prazo de defesa de sessenta (60) dias, em estrita observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa, acompanhado, na qualidade de Relatora deste PAF, os valores que foram retificados pelo autuante, e que constam na informação fiscal de fls. 1105 a 118, conforme demonstrativo de débito abaixo (...)

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 registra 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 e que está em consonância com os ditames da Portaria 445/98 e do RICMS/BA.

“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 2011. 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, a que teve amplo conhecimento, essas infrações restam indubitavelmente caracterizadas.

Infrações procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Assim, a JJF concluiu pela procedência parcial do Auto de Infração, no montante de R\$923.111,15.

No Recurso Voluntário, de fls. 1.410 a 1.437 dos autos, inicialmente, o recorrente apresenta as seguintes alegações preliminares:

1º) Nulidade do Auto de Infração, pois resta patente a ilegitimidade passiva do recorrente para figurar no polo passivo da demanda, tendo em vista que a SADIA S.A. foi incorporada pela BRF S.A. em momento muito posterior à lavratura do auto de infração que deu causa ao presente processo administrativo, de maneira que a incorporação societária pôs fim à personalidade jurídica da pessoa incorporada.

2º) No mérito, quanto à infração 1, o recorrente invoca o art. 33, II, da LC nº 87/96, no qual estabelece o direito ao crédito da energia elétrica quando consumida no processo de industrialização, para aduzir que é consumida no processo industrial e de suma importância à industrialização das mercadorias, sendo inequívoca a sua definição de produto intermediário, e, consequentemente, a sua inclusão como custo das mercadorias remetidas a outros estabelecimentos, como no caso do autuado.

Sustenta que o estabelecimento filial, ora autuado, 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., sendo cediço que as aludidas mercadorias, por consistirem em produtos perecíveis, necessitam de tratamento especial na sua conservação, devendo ser armazenadas e transportadas sob refrigeração constante e ininterrupta, a fim de prolongar a sua vida útil.

Reitera que após o recebimento dos produtos, os mesmos são armazenados 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, tornando evidente que tal procedimento consiste em uma das etapas do processo de industrialização das mesmas.

Diz que, apesar de não ser uma filial que propriamente industrializa os produtos da empresa, realiza a conservação dos mesmos em câmaras frigoríficas para distribuição/revenda aos clientes, motivo pelo qual deverá ser equiparada legalmente ao estabelecimento industrial, como previsto no artigo 9º do RIPI, dando-lhe o direito ao crédito do ICMS relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo.

Afirma que no presente caso não há dúvidas que a energia elétrica integra a cadeia produtiva das mercadorias, na medida em que as conserva, tornando possível a sua comercialização, desde o ingresso em seu estabelecimento até a posterior saída a outras unidades da empresa ou, em alguns casos, a consumidores finais não contribuintes, sendo descabida a classificação de tal atividade como de cunho meramente comercial, haja vista que a principal função exercida é justamente a conservação das mercadorias, sendo a comercialização uma consequência do processo industrial.

Reitera que a etapa de refrigeração dos produtos comercializados (carne) integra necessariamente o seu processo de industrialização, visto que, sem ela, as mercadorias fatalmente perecerão, obstando, por consectário, todo o restante da cadeia produtiva, sendo evidente que o processo de industrialização de refrigerados engloba a refrigeração e como tal

permite o crédito integral da energia elétrica utilizada para este fim, do que aduz ser óbvio que o processo de industrialização vai até a venda destes produtos pela indústria e a energia consumida até a saída do produto deste estabelecimento industrial dá direito ao crédito de ICMS. Cita decisão judicial lhe favorável, em caso idêntico. Pede o cancelamento da exação.

3º) Quanto à infração 2, o recorrente diz que juntou o demonstrativo do cálculo do estorno por ele 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. Em seguida, com a aplicação de 2% sobre a base de cálculo acima chegou ao estorno em questão.

Diz que o Fisco adotou critério diverso para apuração da base de cálculo do valor de estorno, vez que apenas multiplicou o total de entradas tributadas a 12% pelo percentual de saídas para contribuintes inscritos no CDA-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.

Salienta ainda 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 às 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.

Assim, concluiu que 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%, hipóteses em que não se faz necessário estorno sobre o benefício fiscal.

4º) Inerente ao saldo remanescente relativo à infração 3, o recorrente aduz que não foi possível aferir os erros de apuração da infração e quais notas remanesceram na infração.

Destaca que a retenção e o recolhimento do ICMS-ST em análise somente seria devido no caso de vendas de mercadorias realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia. Reitera que realiza a comercialização de produtos alimentícios a diversos destinatários no Estado, encontrando-se dentre eles aqueles que são contribuintes do imposto e aqueles que são consumidores finais e não contribuintes.

Diz que, a partir das notas fiscais indicadas pela fiscalização, verificou que os valores exigidos 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, devendo a cobrança ser integralmente cancelada.

5º) No tocante ao saldo remanescente inerente à infração 4, destaca que não consta na referida relação os dados dos destinatários das mercadorias comercializadas pelo recorrente, que foram considerados não contribuintes pelo Fisco, o que evidencia a irregularidade da autuação.

Diz que realizou efetivamente diversas operações de venda de mercadorias a contribuintes lotados na Bahia no período autuado, todos enquadrados na hipótese legal acima transcrita, que gozaram da redução de base de cálculo e que é dever do Fisco a indicação das razões pelas quais a condição dos destinatários impossibilitaria a aplicação do benefício fiscal mencionado, tendo, entretanto, o autuante limitado apenas a afirmar, de forma genérica, que *“neste caso, houve vendas internas para não contribuintes do ICMS”*.

Contudo, em que pese tal empecilho, o recorrente diz ter analisado por amostragem algumas das operações e verificado que o autuante tomou por base a atual situação cadastral dos ditos destinatários, os quais tiveram as suas inscrições suspensas / baixadas após as operações com ela realizadas, concluindo, ao final, que as aludidas vendas ocorreram para não contribuintes do

ICMS.

Sustenta que, mesmo nesse caso, caberia ao Fisco a conferência da situação cadastral dos destinatários das mercadorias à época das operações (2011), a fim de verificar que, naquele momento, eles detinham a condição de contribuintes do ICMS, sendo passível a utilização da redução da base de cálculo, visto que é evidente que 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.

Aduz que 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). Requer o cancelamento da exação 4.

6º) Quanto às infrações 5 e 6, o sujeito passivo sustenta que o autuante realizou o arbitramento da base de cálculo do ICMS / ICMS-ST com base em critério diverso do aplicado pelo contribuinte, ao adotar como parâmetro, para quantificação das mercadorias que compuseram a auditoria de estoque, a medida “Kg”, ao passo que o recorrente sempre se utilizou da medida “caixa” para contabilização de seus produtos.

Registra que, ainda assim, tentou realizar a conversão das medidas, adotando-se o método quantitativo da Fiscalização, porém, os valores alcançados não foram condizentes com os calculados pelo Fisco, de modo que não logrou êxito na apuração da origem das divergências entre os levantamentos realizados pelo Fisco e pela empresa.

Diz que além de tal equívoco, existem outros vícios que maculam o levantamento fiscal realizado pelo autuante, como, por exemplo, o critério matemático adotado para apuração do preço médio utilizado no cálculo do ICMS exigido, o que impossibilita o recorrente de contestar o próprio valor autuado.

Sustenta que, no presente caso, inexistente qualquer razão para o autuante ter adotado medida de quantificação diversa daquela utilizada pelo recorrente, contrariando o artigo 3º da Portaria nº 445/98, principalmente ao considerar que não há qualquer motivação na autuação para o referido arbitramento.

Reitera que atua como centro de distribuição das mercadorias oriundas de outros estabelecimentos da empresa e, como tal, os produtos comercializados são, em sua grande maioria, alimentos destinados a consumidores finais ou a estabelecimentos de revenda, contudo através de operações de vendas em larga escala e, por este motivo, acondicionados em caixas para viabilizar o seu transporte de forma segura, razão de utilizar, *para fins de contabilização de entradas e saídas de seu estoque*, a unidade de medida “caixa”, pois as mercadorias são efetivamente comercializadas em tais embalagens.

Concluiu ser evidente que o critério adotado pela fiscalização no levantamento quantitativo do estoque ensejou o cerceamento de defesa, razão pela qual se faz necessário o cancelamento das exações 5 e 6.

7º) Por fim, tece considerações sobre a ilegalidade da multa aplicada de 60%, do que cita doutrina e jurisprudência, para concluir que jamais poderia superar o patamar de 20% do valor do imposto cobrado.

Às fls. 1.443/1.447 dos autos, o sujeito passivo informa que, com o advento da Lei nº 13.803/17, foi celebrado um acordo entre as partes e as infrações nºs: 4, 5 e 6 foram quitadas em 22/12/2017. Assim, com fundamento no art. 156, I do CTN, requer a extinção da cobrança vinculada às infrações mencionadas.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, no que tange às exigências 1 a 3 do Auto de Infração, conforme peça recursal, tendo em vista que, em relação às infrações 4 a 6 do lançamento de ofício, o sujeito passivo desistiu do Recurso Voluntário interposto ao efetuar o pagamento do débito tributário transacionado, previsto, à época, na Lei nº 13.803/17, restando extinto o crédito tributário correspondente, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Quanto à preliminar de nulidade do Auto de Infração sob alegação de ilegitimidade passiva da Sadia S/A por ter sido incorporada pela BRF S.A., comungo do entendimento exarado na Decisão recorrida de que:

No entanto, de acordo com o artigo 133 do Código Tributário Nacional a continuidade da exploração pelo adquirente e pelo alienante gera responsabilidade para ambos os lados, ou seja, exclusiva do adquirente ou subsidiária do alienante, dependendo da situação. No presente caso cabe ressaltar que a incorporada SADIA S/A foi extinta e a sua atividade continuou em nome da incorporadora, a BRF S/A

[...]

Portanto, a SADIA S.A é parte legítima para figurar no pólo passivo da relação tributária, vez que os fatos geradores ocorreram antes da sua incorporação, e a sua incorporadora ou sucessora, em estrita obediência aos ditames do Código Tributário Nacional, desde o primeiro momento, interpôs a defesa administrativa, por responder pelos créditos tributários da sua incorporada.

Ademais, o fato de o sujeito passivo ter efetuado o pagamento do débito tributário de parte do Auto de Infração, nos termos da Lei nº 13.803/17, por conclusão óbvia, reconheceu a legitimidade passiva da Sadia S/A, tornando prejudicada tal análise.

Inerente as razões de mérito relativas à infração 1, na qual se exige o crédito indevido relativo à aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento autuado, o recorrente sustenta ser legítimo o crédito fiscal sob justificativa de que, na atividade de comércio atacadista dos produtos alimentícios, depende da energia elétrica para a continuidade do processo industrial da empresa, tais como resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo.

Contudo, a conservação de mercadorias perecíveis em câmaras frigoríficas para sua preservação não se constitui atividade industrial, eis que os produtos são apenas conservados, ou seja, o armazenamento frigorificado tem como exclusiva finalidade a manutenção das condições em que foram industrializados, portanto, processo já findo.

Assim, admitindo-se a hipótese de o estabelecimento autuado ser considerado uma extensão do industrial, mesmo assim, o congelamento e resfriamento de alimentos para simples conservação do produto trata-se de uma atividade pós-produção, logo, não caracterizando o consumo de energia elétrica como insumo produtivo e, em consequência, não enseja o direito ao crédito do ICMS. Mantida a Decisão recorrida.

No tocante às razões de mérito relativas à infração 2, na qual se exige o estorno de crédito de ICMS proporcional às saídas com redução de base de cálculo, conforme previsto no art. 6º do Decreto 7.799/00, o recorrente diverge dos cálculos do autuante por não ter considerado as devoluções de produtos e das saídas vinculadas a entradas tributadas à alíquota de 7%, cujas hipóteses não se faz necessário estorno.

O art. 6º do Decreto nº 7.799/00 estabelecia, à época, que:

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias

§ 1º Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que

se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no § 2º, do art. 100, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997

Conforme bem consignado na Decisão recorrida,

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

Assim, consoante registrado pelo órgão julgador *a quo* e comprovado nos arquivos correspondentes constantes da mídia eletrônica (fl. 12), assim como nos demonstrativos às fls. 20/23 dos autos, o estorno dos créditos fiscais, proporcional às saídas com redução de base de cálculo, se limitou às aquisições à alíquota de 12%, não considerando qualquer aquisição à alíquota de 7%, como alega o recorrente.

Já em relação a alegação de que no levantamento fiscal não excluiu as mercadorias devolvidas, em que pese não restar claro pelo contribuinte de que operações se refere a devolução, ou seja, de aquisições ou de saídas, **nenhuma delas foi comprovada pelo sujeito passivo**, em que pese afirmar em sua peça recursal que “*A fim de elucidar o caso a Recorrente juntou demonstrativo do 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.*”

Ademais, tratando-se de devolução de entradas, caberia a comprovação do recorrente do fato, de forma a se excluir tal operação do levantamento fiscal. Por outro lado, referindo-se à devolução de vendas, deveria também ser comprovado para efeito de apenas avaliar se haveria repercussão no cálculo do percentual de saídas com redução de base de cálculo, beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00.

Contudo, como já dito, o recorrente não anexou as provas de sua alegação, quando do Recurso Voluntário, em que pese, repise-se, afirmar, às fls. 1.429 dos autos, ter assim procedido.

Também, as cópias do livro RAICMS, às fls. 53/76 dos autos, não trazem qualquer registro de devolução de operações que venha ratificar a alegação recursal.

Em consequência, restou comprovada saídas com redução da base de cálculo, sendo o estorno do crédito fiscal proporcional a redução da base de cálculo, consoante foi apurado e conforme previsto no art. 100, §2º, II, do RICMS-BA/97, então vigente, uma vez que não há como se correlacionar cada aquisição com a operação de saída. Mantida a Decisão recorrida.

Quanto às razões de mérito relativas à infração 3, na qual se exige o ICMS-ST relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, etc., enquadrados no regime de substituição tributária, conforme arquivo em mídia (fl. 12) e demonstrativo (fls. 25/27), verifico que:

1º) em razão de o sujeito passivo ter alegado na sua impugnação que promove saídas para consumidores finais, a exemplo de clínicas, hospitais, etc., em cujas operações não haveria a

substituição tributária, o autuante excluiu do levantamento fiscal as ditas operações, conforme demonstrativos sintético e analítico, às fls. 1.110/1.112 dos autos, cujo valor remanescente de R\$67.945,51 foi ratificado pela JJF;

2º) Em que pese o contribuinte ter recebido em mídia eletrônica (fl. 1.118) cópia dos demonstrativos, à época da revisão fiscal, limitou-se tão-somente a pedir o cancelamento da infração, sem, contudo, apontar especificamente a ocorrência de erros na apuração da infração, após a retificação efetuada pelo autuante, razão do órgão julgador de piso acolher o valor remanescente apurado.

Porém, como dito, apesar do contribuinte ter recebido os novos demonstrativos analíticos, discriminando por nota fiscal os valores mantidos na autuação, reitera em sua peça recursal a alegação de “... *no que diz respeito ao saldo remanescente aponta que não foi possível aferir os erros de apuração da infração e quais notas remanesceram na infração*”, como também, paradoxalmente, afirma que “*Pois bem, em levantamento realizado pela Recorrente a partir das notas fiscais indicadas pela Fiscalização, verificou-se que (...) 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, reitere-se, não há obrigação de retenção do ICMS-ST.*”, devendo a cobrança ser integralmente cancelada.

Diante de tais considerações, concluo que o contribuinte apenas nega a infração, não apontando nota fiscal ou operação remanescente destinada a consumidor final, apesar dos demonstrativos analíticos registrarem nota fiscal individualizada na composição do valor remanescente exigido, cujos documentos fiscais encontram-se em posse do sujeito passivo.

Registre-se que, nos termos dos artigos 142 e 143 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a recusa de comprovar fato controverso com elemento probatório de que disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária e que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Mantida a Decisão recorrida.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar do i. Relator em relação ao posicionamento adotado na infração 01 pelos argumentos abaixo expostos.

A infração 01 versa sobre uso indevido de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$183.135,63, relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

Tal imputação diz respeito ao crédito relativo à aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento autuado, cuja atividade principal é o comércio atacadista dos produtos alimentícios.

Restou claramente demonstrado pelo patrono da empresa que as operações realizadas no estabelecimento autuado dizem respeito ao congelamento e/ou resfriamento das mercadorias produzidas pela recorrente, sendo tal procedimento uma continuidade do processo industrial da empresa, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo.

Ao contrário do entendimento do i. Relator, defendo ser devido o crédito relativo a aquisição de energia elétrica consumida no estabelecimento autuado, eis que as operações tratadas no CD (Centro de Distribuição) nada mais são do que uma extensão das operações realizadas no processo industrial (*REsp 1109298/RS*). Não há como conceber uma separação em tais procedimentos, uma vez que o congelamento, além de obrigatório, faz parte do próprio processo industrial e de manutenção das mercadorias.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, sendo Improcedente da infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293872.0003/14-3**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente 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 100% sobre R\$135.814,87, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e”, VII, alíneas “a” e “b” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS