

A. I. N° - 206851.0074/11-1
AUTUADO - FRIBARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA. [FRIGORÍFICO REGIONAL DE BARREIRAS LTDA.]
AUTUANTE - CARLOS AUGUSTO BARBOSA NOGUEIRA
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/10/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0160-01/16

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO. FALTA RECOLHIMENTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME (produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno (art. 353, II, item 9, RICMS BA-97). O autuado comprovou a atividade fabril, não compatível com a exigência de ICMS-ST. Infração descharacterizada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. ESTORNO DE CRÉDITOS FISCAIS. As operações com aves e gado recebem tratamento diferenciado na legislação do ICMS do Estado da Bahia com destaque para redução da base de cálculo, isenção, dispensa de pagamento, que exige compatibilização da carga tributária com o estorno de créditos fiscais, na entrada das mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com tais benefícios. O contribuinte descumpriu a previsão contida no art. 30 da Lei nº 7.014/96, consolidada em Parecer da PGE / BA, jurisprudência do CONSEF (Acórdão nº 0160-12/07) e do STF (RE 635688). Infração caracterizada. 3. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. a) AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. b) PAGAMENTO ICMS - ST. Descabem as exigências. Constitui crédito fiscal do estabelecimento o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de insumo industrial. Os créditos relacionados aos recolhimentos através de DAE,s com código de receito de ICMS-ST são legítimos. Infrações insubstinentes. 4. RECOLHIMENTO A MENOR. Apesar da falta de rigor fiscal na apuração do débito, estão presentes nos autos, as provas de recolhimento a menor do ICMS, na escrita fiscal do próprio contribuinte autuado, conforme consignado na inicial. Item subsistente. Rejeitada a decadência do direito de constituir o crédito tributário. Não acatadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/12/2011, para reclamar ICMS no valor de R\$4.411.556,77, através das seguintes infrações:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, se refere às operações com aquisições de produtos elencados no art. 353 - 9 do RICMS, apurado conforme demonstrativo resumo anexo 01, tendo por base os anexos 01.10, 01.09, 01.08, 01.07 e 01.06. Valor R\$313.799,46 - Multa de 60%;

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 à parte proporcional da redução. Em razão das saídas internas de mercadorias enquadradas na substituição tributária conforme art. 353 - 9 com a dispensa de lançamento e recolhimento do imposto correspondente e sem ônus tributário nas operações interestaduais conforme art. 353, § 5º II - a e II - b do RICMS. Valor R\$2.477.497,77 - Multa de 60%;
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Referem-se às operações com mercadorias elencadas no art. 353 - 9, cujo ICMS foi lançado em sua escrita fiscal. Apurado conforme demonstrativos 05 e 01.01. Valor R\$713.525,80 - Multa de 60%;
4. Utilizou indevidamente como crédito fiscal o valor referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária conforme Anexos 05 e 04, referente aos DAE,s referentes a antecipação tributária, lançado em seu livro de apuração do ICMS como crédito para compensação na apuração do ICMS a recolher. Valor R\$893.321,93 - Multa 60%;
5. Recolheu a menor ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Trata-se do débito do imposto lançado no livro de saídas nos períodos de junho e julho de 2008 e o correspondente débito lançado no livro de apuração a menor no valor de R\$13.411,81 - conforme demonstrado no anexo 04 de apuração do ICMS. Valor R\$13.411,81 - Multa de 60%;

Apresenta impugnação o preposto do contribuinte devidamente habilitado às fls. 258/281, suscitando preliminar de decadência parcial do lançamento, visto que a notificação ocorreu depois de ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, em relação a uma parte dos fatos geradores.

Salientou que o prazo decadencial se encerra quando acontece a notificação válida do lançamento, na medida em que o ICMS é tributo sujeito à sistemática de lançamento por homologação, e tendo em vista que, neste caso, houve declaração e adiantamento do pagamento, o prazo decadencial, por força do disposto no artigo 150, § 4º do CTN, deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Diz que a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça-STJ é no sentido de que, quando se configura o lançamento por homologação, ocorre o deslocamento do suporte legal da contagem do prazo decadencial do art. 173, I para o art. 150, § 4º do CTN, devendo-se tomar como *die a quo* a data da ocorrência do fato gerador.

Nesse caso, deve ser aplicada a regra específica do art. 150, § 4º do CTN, de modo que o lançamento de ofício apenas pode alcançar os fatos geradores ocorridos nos cinco anos anteriores à constituição do crédito pela notificação do Auto de Infração. Assim, a autoridade fiscal tem tão-somente 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário, contados do fato gerador de cada tributo, que neste caso, a notificação aconteceu em 16.04.2012, apenas poderia alcançar os fatos geradores ocorridos depois de 16.04.2007, ou seja, a decadência do direito de lançar deve ser reconhecida em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos anteriores à 04/2007.

Por fim, pede o reconhecimento da decadência, de modo a extinguir os débitos referentes aos períodos anteriores a abril de 2007, nos termos do art. 156, V do CTN.

Afirma que no mérito da lide o valor é absurdo e resultante de interpretação equivocada da legislação adotada pela fiscalização, em relação à substituição tributária e redução da base de cálculo, sendo que o fiscal ignorou a realidade da cadeia econômica produtiva em que se insere a atividade específica que desenvolve o autuado.

Em relação à infração 1, alega que a fiscalização conduziu à autuação através do item 9 do art. 353, II, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97, alterada pelo Decreto nº 9.547, de 20/09/05 - alteração nº 66) e entendeu que houve violação ao art. 371 e ao art. 125, II, “b”, c/c com art. 61 do RICMS.

Contudo, afirma, os referidos artigos tratam do recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária, em caráter de adiantamento do valor devido nas operações subsequentes de revenda do

mesmo produto, o que apenas se aplica na presunção da ocorrência de tais operações e com a mesma mercadoria. Ou seja, os dispositivos citados são aplicados às situações de aquisição de mercadorias para revenda e não podem ser aplicados nas hipóteses em que haja processamento de mercadorias adquiridas como insumo na atividade produtiva (transformação, processamento e industrialização).

Esclarece que não adquiriu mercadoria para revenda, mas matéria-prima para industrialização (transformação), hipótese em que o contribuinte não pode ser sujeito ao recolhimento por antecipação em caráter de substituição tributária (art. 355 do RICMS), pois as mercadorias foram processadas pelo contribuinte e não simplesmente revendidas. Trata-se de um frigorífico que exerce a atividade de abate e processamento de alimentos.

Diz que em caso análogo, entrada de mercadoria que configura matéria-prima submetida à atividade de transformação – o Tribunal de Justiça da Bahia-TJ/BA decretou a impossibilidade da exigência de antecipação do ICMS por substituição (TJBA – Apelação 33445-5/2005, CÂMARA ESPECIALIZADA, Rel. ROSITA FALCAO DE ALMEIDA MAIA, Data do Julgamento: 04/04/2006).

Observa que a fiscalização se limitou a dizer que as mercadorias entradas no estabelecimento do autuado seriam “*produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno*”, concluindo pela aplicação da retenção por antecipação, prevista no art. 371 do RICMS, sem demonstrar que teria havido revenda ou descharacterizar a atividade industrial que o autuado exerceu concretamente.

Pontua que, no caso, o fisco deveria demonstrar que o autuado teria exercido operações de revenda das mesmas mercadorias, reiterando que apenas adquire insumo para a sua atividade industrial e que as aquisições são apenas e tão-somente insumos, o que resta patente na sua DIPJ - Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DOC 2), onde constam apenas receitas decorrentes da industrialização, sendo nula receita de atividade de revenda.

Diz que a autuação se refere às operações de entrada de peças inteiras ou graúdas de dianteiro e traseiro de bois e de vacas e outros cortes (bucho, ponta de agulha, coxão mole etc.) que são então processados pelo autuado, destrinchados, fatiados ou moídos e reacondicionados em embalagens da sua marca, atividade que configura inequívoca industrialização, na forma do art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ripi), pois a verdade é que a empresa autuada não é mera intermediária-revendedora das mercadorias autuada, mas as adquire como insumo e as processa para vender produtos, sob outro formato e apresentação, o que configura inequívoca industrialização.

Explica que tais elementos provam que a situação não autoriza a aplicação do art. 371 do RICMS, mas, se enquadra no disposto no art. 355, III do RICMS, que expressamente impede que a matéria-prima da industrialização seja submetida de retenção ou a antecipação do ICMS. O próprio código da operação (CFOP 2101), corresponde à “compra para industrialização”.

Observou que a fiscalização acrescentou indevidamente à apuração várias operações de vendas canceladas, cujas notas fiscais formalizam a devolução de mercadorias (CFOP 2201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento), que não configura hipótese à qual se aplique o art. 371 do RICMS, pois apenas concretiza o desfazimento de uma operação de saída anterior, não significando o ingresso de nenhuma mercadoria nova. Pede pela anulação da infração.

Ainda, na infração 1, alegou erro na apuração, apoando-se no disposto dos artigos 61 e 371 do RICMS, que estabelece o procedimento de cálculo do ICMS-ST tanto na hipótese de incidência, quando o fornecedor da mercadoria se situa dentro do Estado, como no caso de recebimento da mercadoria de fornecedor situado fora do Estado.

Assim, caso as mercadorias tivessem sido vendidas por um fornecedor situado no Estado da Bahia, o ICMS-ST que incidiria sobre a operação teria como base de cálculo o valor da operação, mais o seguro, frete, carreto e outros encargos, adicionando-se a Margem de Valor Adicionado-se a MVA de 16%, no caso, correspondendo à carga tributária incidente sobre todas as operações, inclusive a operação de venda do fornecedor.

Assevera que no caso das mercadorias vendidas por um fornecedor de outro Estado, em relação ao qual não haja convênio com a Bahia, o Regulamento dispõe que a apuração será feita sobre o mesmo valor, sendo que o ICMS-ST teria como base de cálculo o valor da operação de entrada, mais o seguro, frete, carreto e outros encargos, se adicionando a MVA de 16%, ou seja, o valor do ICMS-ST seria como de um fornecedor situado no Estado da Bahia.

Explica que a diferença, no caso do fornecedor situado na Bahia, é que seria ele mesmo o responsável pelo recolhimento do ICMS-ST, enquanto que no caso do fornecedor de outro Estado, o comprador situado na Bahia é que seria responsabilizado pelo recolhimento do ICMS-ST, mas o valor do ICMS-ST é o mesmo. Aduz que indiferente ao fato de o fornecedor situar-se dentro ou fora da Bahia, o valor recolhido de ICMS-ST corresponderia à carga tributária incidente sobre todas as operações, inclusive a venda do fornecedor para o comprador situado na Bahia.

Frisou, para que os dois casos tenham carga tributária equivalente, o Fisco não pode ignorar que, no segundo caso, houve recolhimento de ICMS pelo fornecedor situado fora da Bahia, assim, a legislação apenas pretende atribuir ao comprador (situado na Bahia) a responsabilidade de recolher o ICMS-ST do fornecedor (tal como se o fornecedor fosse situado na Bahia), então o Fisco não pode ignorar o fato de já haver um recolhimento de ICMS em relação à operação do fornecedor para o comprador; dessa forma, diz que ignorar o recolhimento já feito na operação entre o fornecedor e o comprador significaria exigir do comprador o pagamento de uma carga de ICMS-ST que também abrange esta mesma operação entre o fornecedor e o comprador, sendo que ignoraria o valor já recolhido pelo fornecedor e que significaria onerar em duplidade a mesma operação entre o fornecedor e o comprador.

Conclui que a apuração do valor do ICMS-ST não pode ignorar o que já foi recolhido em relação à operação entre o fornecedor situado em outro Estado e o comprador situado no Estado da Bahia, pois tal valor compõe o montante do ICMS-ST devido em relação a toda a cadeia. Fazer diferente significaria verdadeira discriminação quanto à origem do produto – em violação frontal ao art. 152 da Constituição Federal-CF, pois a depender do fornecedor estar situado dentro ou fora do estado, haverá carga tributária diferente. Diz que tal entendimento também viola o princípio da não-cumulatividade e o instituto da substituição tributária, previstos no art. 155, § 2º, I, e art. 150, § 7º da Constituição Federal. Isto porque, se a substituição tributária não é feita de modo a abranger todas as operações de uma determinada cadeia de circulação de uma mercadoria, mas começa apenas em um determinado momento da cadeia de circulação, não pode ignorar os valores recolhidos, nas operações anteriores.

Também porque a aplicação da substituição tributária em relação aos fornecedores situados fora e dentro do Estado, não pode resultar em carga tributária diferente, sob pena de discriminação de tratamento, inclusive com ofensa ao art. 150, II da CF e, sendo assim, a exigência deve ser integralmente cancelada, em razão de o Auto de Infração ter sido lavrado com a utilização de base de cálculo equivocada.

Na infração 2 – estorno de crédito de ICMS em relação às saídas com base de cálculo reduzida referente ao período de 31.01.2006 a 31.12.2010, queixa-se que o Auditor Fiscal entendeu violação ao art. 100, II, do RICMS, que exige o estorno proporcional do crédito, quando na operação subsequente houver redução da base de cálculo.

Argumenta que a exigência não tem respaldo na lei, conforme exige o princípio constitucional da legalidade, previsto nos arts. 5º, I e 150, I, da CF/88. Mesmo assim, ainda que estivesse ancorado em lei, configuraria uma restrição indevida ao direito de crédito, violando o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º da CF.

Defende que a CF/88 apenas autoriza o estorno dos créditos da operação de entrada tributada, no caso de operação de saída desonerada, por isenção ou não incidência, não permitindo o estorno em caso de operação de saída que tenha sido objeto de redução da base de cálculo. Reproduziu decisão do TJ/BA (TJBA – APELAÇÃO 31118-7/2003 - CÂMARA ESPECIALIZADA - Relator: LICIA DE CASTRO L CARVALHO - Data do Julgamento: 25/04/2006; APELAÇÃO 26853-0/2009 - QUINTA CÂMARA CÍVEL - Relator: ANTONIO ROBERTO GONCALVES - Data do Julgamento: 20/10/2009).

Destacou decisões do Supremo Tribunal Federal - STF em defesa da sua tese (Recurso Extraordinário nº 768.491, depois substituído pelo Recurso Extraordinário nº 635.688); acórdão que reconheceu a repercussão geral, na relatoria do Ministro Gilmar Mendes (CF. RE 239.632, Rel. Eros Grau, DJ 3.2.2006). Insiste na inviabilidade do estorno no caso de redução da base de cálculo, que guarda conformidade com o funcionamento da sistemática não-cumulativa de apuração do ICMS. Também reproduziu lição de André Mendes Moreira sobre o mesmo entendimento (in A Não-cumulatividade dos Tributos, Ed. Noeses, 2010, Rio de Janeiro, págs. 171/172). Transcreve ainda a Decisão do STF no RE 161.031 (Min. Marco Aurélio, DJ 24/03/97) e no RE 239.632 (Min. Eros Grau, DJ 07/04/2005).

Aduz que a exigência fiscal deve ser cancelada, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, assegurando-se a manutenção do aproveitamento integral dos créditos ou em razão de tal estorno não ser fundado em dispositivo de lei ordinária, não podendo ser amparado por norma infralegal, como é o RICMS. E, ainda que se entenda pelo estorno proporcional, a infração 2 teria que ser cancelado, em razão de erro no procedimento de apuração adotado. Cita novamente a jurisprudência dos tribunais superiores (RE 174.478, DJ 30/09/2005, pág. 260/261), aduzindo que, interpretada a redução como uma isenção parcial, se permitiria o estorno parcial dos créditos na entrada, na mesma proporção percentual da redução da base de cálculo.

Salienta que a fiscalização não promoveu nem apurou um estorno de créditos proporcional, à medida em que foi reduzida a base de cálculo, pois nos casos dos frigoríficos, a redução da base de cálculo é prevista no art. 78-B do RICMS-BA. Observa que o dispositivo não indica um percentual de redução aplicável diretamente ao valor da base de cálculo; diz que, nesse caso, a única interpretação aceitável é que o percentual de 7% incida sobre as operações de saída, mas, não autoriza o cancelamento integral do crédito destacado nas operações da entrada, senão apenas uma redução proporcional do crédito, decorrente da operação de entrada, na medida da redução que a legislação aplica em relação à base de cálculo da operação de saída.

Especula que se a redução da carga é de 12% para 7%, implica redução de 41,6% e a fiscalização teria de proceder ao estorno proporcional de 41,6% dos créditos da entrada das mercadorias, o que não fez o fiscal. Relata que a fiscalização, primeiramente, somou o valor de todas as saídas (sem distinguir se venda, simples remessa ou, ainda, vendas que foram posteriormente canceladas e devolvidas), depois fez o somatório apenas do valor das saídas sujeitas à redução da base de cálculo, e ao final apurou a proporção desta última em relação à primeira (fórmula $c=b/a$).

Reitera que apurou-se as saídas sujeitas à redução da base em relação ao total de saídas no mesmo mês; diz que essa proporção (saídas com redução / saídas totais) foi aplicada como fator para o estorno dos créditos das operações de entrada no mesmo mês, procedimento que é estranho. Diz que o estorno dos créditos deveria ser proporcional à parcela em que foi reduzida a base de cálculo. Diz que não tem respaldo legal a formula adotada, devendo ser integralmente cancelada a exigência.

Na terceira infração, referente ao período de 31.09.2006 a 31.12.2010, a fiscalização entendeu que houve utilização indevida de crédito fiscal e violação ao art. 97, IV, “b” e art. 124 do RICMS. Defende o autuado que o dispositivo apenas passou a existir a partir de 01.07.2007 e que a redação anterior não previa esta hipótese de vedação na manutenção dos créditos. Define que, mesmo que a hipótese fosse aplicável, apenas o seria em relação aos fatos geradores posteriores a 01.07.2007, devendo ser excluídos do lançamento os períodos anteriores. Sustenta, contudo, que o referido dispositivo, mesmo em sua redação atual, na verdade, não se aplica ao presente caso concreto. Primeiro, porque a substituição tributária apenas afasta a sistemática de créditos e débitos em relação às operações atingidas por ela, ou seja, a operação própria de saída de mercadoria e as subsequentes, mas não pode servir de fundamentos para estorno dos créditos decorrentes de operações interestaduais anteriores, por meio das quais houve o ingresso da matéria-prima no estabelecimento do contribuinte industrializador e nos quais houve a cobrança do ICMS e o seu destaque em nota fiscal.

Salienta que se houve pagamento de ICMS na etapa anterior, pela sistemática ordinária de apuração, então deve ser assegurado o direito de crédito do imposto destacado, sob pena de

violação ao princípio da não-cumulatividade, pois a aplicação da substituição tributária posteriormente não pode ignorar os valores de ICMS recolhidos anteriormente à sua aplicação, mesmo porque, a CF apenas autoriza o estorno dos créditos das entradas tributadas na hipótese específica de saída desonerada, por força de isenção ou não incidência, mas não autoriza o estorno em hipótese de aplicação da substituição tributária nas operações subsequentes. Assim, não pode haver o estorno dos créditos destacados e efetivamente cobrados nas operações anteriores de entrada da matéria-prima. Nem se pode pretender que, a pretexto da aplicação posterior de um incidência à título de substituição tributária (que pretendaria alcançar inclusive as operações anteriores), se pudesse ignorar os valores recolhidos na operação anterior de entrada, os quais são representados pelos créditos legitimamente lançados em relação a esta entrada.

Com relação à infração 4 (período de 31.12.2008 a 30.11.2010), o fisco entendeu que houve violação ao artigo 356 do RICMS e as operações objeto do lançamento se referem a aquisições de peças graúdas de fornecedores situados em outros Estados da Federação, tal como as operações tratadas na primeira Infração. Sublinha que a diferença entre as duas infrações é que nas operações dessa infração, o contribuinte equivocadamente promoveu o recolhimento do ICMS-ST relativo à entrada da matéria-prima. Explica que os mesmos fundamentos (infrações 1 e 4) demonstram a impossibilidade da exigência do ICMS-ST em relação à entrada de matéria-prima, também se aplica em relação a infração 4: a entrada de matéria-prima para industrialização. Diz que se trata de situação prevista no art. 356, §3º, inciso I, que assegura o procedimento de aproveitamento dos créditos.

Diz que, conforme prevê o art. 355, III, do RICMS, é patente o direito de o contribuinte aproveitar como crédito o valor concretamente recolhido a título de ICMS-ST, em relação às operações nas quais não se aplicaria a antecipação, por se tratar de hipótese de aquisição de matéria-prima para industrialização em estabelecimento do contribuinte. Exigência que deve ser cancelada.

Finaliza, pedindo o reconhecimento da decadência com cancelamento em relação aos períodos anteriores à abril/2007, a nulidade do Auto de Infração e protesta pela produção de provas em direito admitidas, especialmente o documental. Pede que as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas no endereço que indica.

A informação fiscal é prestada (fls. 306/312). Informa o Auditor estranho ao feito designado, que a autuação não ocorreu em virtude de interpretação equivocada, como afirma o autuado, mas, toda ela tem amparo legal.

Sobre a decadência de parte do lançamento, argumenta que mesmo tendo diversos entendimentos diz que é certo que, não havendo pagamentos, prevalece o art. 173, conforme a jurisprudência.

Quanto à infração 1, diz que o autuado quer contestar a autuação ancorado na sua atividade industrial; no entanto, argumenta que as mercadorias constantes nas planilhas estão prontas para comercialização. Afirma que mesmo sendo a atividade da empresa caracterizada como industrial, o mesmo não se pode falar da operação de simples compra e venda.

Reproduziu Pareceres da DITRI, ressaltando que houve mudança de critério do autuado, sendo que a partir de 2008 passou a apurar os valores referentes a ST dos produtos para comercialização. Quanto ao erro na apuração da infração, relata que a planilha fiscal contempla todos os créditos contidos nos documentos fiscais e o ICMS-ST cobrado é o resultado da diferença entre o valor apurado e o crédito fiscal.

Quanto à infração 2, respaldada no art. 100 do RICMS/BA, diz que o Estado já tendo renunciado a uma parcela do imposto ao reduzir a base de cálculo do ICMS, praticamente isentaria o produto, dando autorização para manutenção do crédito. Afirma que a redução da BC é uma espécie de renúncia fiscal, moldadas nos mesmos princípios do art. 155 da Constituição Federal, contendo a previsão de estorno diante da isenção e não incidência. Reproduz o art. 108 do CTN, indicando que na ausência de disposição expressa, a autoridade poderá de forma análoga aplicar a legislação tributária. Explica que o art. 100 do RICMS BA determina o procedimento para o

calculo do estorno, adotado pela fiscalização;

Com relação à infração 3, diz que o inciso que estabelece a imputação não sofreu modificação e nem foi acrescentado ou alterado, em 01.07.2007, como prega o autuado. Quanto aos créditos das operações anteriores, informou que estes foram plenamente acolhidos como parcela a ser abatida no cálculo do ICMS-ST.

No que refere a infração 4, afirma que o autuado se creditou de valores constantes em DAEs de ICMS-ST, anexo 5, violando claramente o art. 336 do RICMS/BA.

Quanto à quinta infração, o autuado não argüiu nenhuma contestação, o que entende reconhecimento do débito referente à imputação.

Mantém toda a autuação.

Diante dos óbices para a sua apreciação, o órgão de julgamento converte o PAF em diligência (fls. 316/317), para ser esclarecida qual seria a efetiva atividade explorada pelo contribuinte; verificar a existência de operações de comercialização ou se as operações caracterizam atividade industrial; a existência de maquinários que indiquem "*chão de fábrica*"; verificar se houve, de fato, mudança de critério do sujeito passivo, passando a apurar a substituição tributária dos produtos, notadamente a partir de 2008, como é o entendimento da fiscalização e como consta do levantamento fiscal de fls. 17/28; verificar a existência de operações com CFOP 2201 (Devolução de venda de produção do estabelecimento), que devem ser excluídas da apuração.

O fiscal designado exarou Parecer (fls. 510v e 511v), firmando que em visita ao estabelecimento, acompanhada pelo Senhor Epaminondas Barbosa da Silva Filho, fiscal do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, fotografou diversas dependências do estabelecimento do contribuinte; diz que não tem provas fotográficas dessa atividade nos anos de 2006, 2007, 2008, 2009 e 2010; identificou a entrada de insumos, bovino para abate e o processamento, a industrialização e o armazenagem dos produtos.

Acrescentou que a estabelecimento confina bovinos para abate, em uma dependência que fica (mais ou menos) a um quilômetro do estabelecimento do contribuinte, existindo em torno de 800 bovinos no confinamento; apresentou relatórios do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – Secretaria de Defesa Agropecuária – Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal do período 2006 a 2012 e anexou à diligência cópias de notas fiscais de aquisição de máquinas industriais.

Registra que pelas fotografias anexadas na diligência, “*o chão de fábrica*” apresenta maquinário para processamento industrial de carne, tais como abate (visto *in loco*), corte, processamento, embalagem e armazenagem, procedimentos que o Regulamento do ICMS define como processo industrial, conforme o art. 2º, §5º, incisos I a V e §6º do RICMS, transcrita na resposta da diligência.

Esclarece que a DITRI, em Parecer nos Processos nºs 053789/2009-6 e 175709/2008-4, define que a salga e a defumação não são processos industriais. O contribuinte não faz defumação, porém faz salgamento, o que verificou “*in loco*” e também nas fotografias anexadas à diligência; diz que também fabrica lingüiça (mista ou somente de derivados de carne de porco); fígado que é cortado para fazer isca de fígado. A carne industrial, que é carne retirada da cabeça do bovino é utilizada para fazer carne moída. O cupim é utilizado na fabricação de charque. Diz que completou sua avaliação, através das perguntas dirigidas ao fiscal do Ministério da Agricultura, Abastecimento e Pecuária que o acompanhou na visita às dependências do estabelecimento.

Declara ainda que visitou a área de armazenagem de produtos acabados, não encontrou nenhuma embalagem de produto com o nome de outro estabelecimento. Diz que, através da observação apenas dos documentos fiscais, não é possível comprovar que o contribuinte compra carne bovina e revende, devido ao fato de não haver separação entre a carne que é adquirida de outros estabelecimentos e a carne derivada do abate feito no próprio frigorífico do contribuinte.

Diz que mesmo com todos os elementos, documentos e fotografias dispostos, não há como comprovar que o contribuinte é comerciante de carnes bovinas prontas para consumo. Afirma,

contudo, que o contribuinte adquire cortes de carne prontos para comercialização, tais como picanha, colchão mole, contra filé, patinho, rabada, fígado, coração, lagarto, baço, língua, acém, (que o contribuinte fatia e faz bife, por exemplo), coxão duro, rins, bucho bovino (utilizado na lingüiça). Entende, portanto, que estes tipos de corte de carne (prontos para comercialização) estão sujeitos a antecipação tributária. Afirma, contudo, que nos dados da planilha as folhas (17 a 27) existem diversos produtos que são identificados apenas como “carnes”, carcaças, dianteiro, dianteiro bovino, traseiro de boi que não são prontos para comercialização, e portanto, não sujeitos na antecipação tributária.

Deste modo, refez a planilha excluindo-se as entradas com código de CFOP 2201, conforme solicitado e excluiu os produtos que não tinham especificação. Apresenta novo demonstrativo de débito, conforme solicitado na diligência.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 01: 07.01.01

D. Ocor.	D. Venc.	B.C	Al. %	Multa %	v. hist.	v. em real
31/07/2008	31/07/2008	63.554,23	17	60	10.804,22	10.804,22
31/12/2008	31/12/2008	112.845,70	17	60	19.183,77	19.183,77
31/01/2010	31/01/2010	291.841,52	17	60	49.613,06	49.613,06
31/03/2010	31/03/2010	206.557,94	17	60	35.114,85	35.114,85
31/05/2010	31/05/2010	355.457,00	17	60	60.427,69	60.427,69
30/06/2010	30/06/2010	153.444,94	17	60	26.085,64	26.085,64
31/07/2010	31/07/2010	238.243,29	17	60	40.501,36	40.501,36
31/08/2010	31/08/2010	579.696,05	17	60	98.548,33	98.548,33
30/09/2010	30/09/2010	199.862,23	17	60	33.976,58	33.976,58
31/10/2010	31/10/2010	30.729,41	17	60	5.224,00	5.224,00
30/11/2010	30/11/2010	12.715,29	17	60	2.161,60	2.161,60
31/12/2010	31/12/2010	218.980,00	17	60	37.226,60	37.226,60

O autuado se manifesta (fls. 518/529). Sobre sua atividade industrial, diz que os fatos apurados no relatório da diligência confirmam as razões apresentadas na impugnação e que não adquire mercadoria para revenda, mas matéria-prima para industrialização, promovendo a transformação e alteração do produto. Afirma que não está sujeito ao recolhimento por antecipação, em caráter de substituição tributária, pois dá saída a um produto com características diferentes daquele que entrou. Esta situação concreta se enquadra no disposto no art. 355, III do RICMS-BA, que expressamente impede que a aquisição de matéria-prima destinada ao processamento industrial seja submetida à antecipação do ICMS-ST.

Pontua que não é revendedor de mercadoria, mas um frigorífico, que exerce a atividade de abate e processamento de alimentos. As mercadorias adquiridas configuram matéria-prima, sendo processadas, modificadas e não simplesmente revendidas. Aduz que relatório promovido pela diligência confirmou a atividade econômica cadastrada na Secretaria da Fazenda (CNAE 1011/20-1 - frigorífico abate de bovinos).

Destaca que a diligência provou a existência da atividade fabril, demonstrando categoricamente que a contribuinte atua no processamento industrial de carnes, gerando produtos industrializados, conforme definido pelo §5º do art. 2º do RICMS BA (Decreto nº 6.284/1997), que praticamente repete os critérios do art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPÍ).

Reitera que o processamento da carne é uma atividade industrial em todos os seus aspectos, pois envolve a obtenção de espécies novas de subprodutos, modificação na aparência do produto, na sua apresentação, redução e separação em cortes, aplicando processamentos diversificados para finalidades específicas, fatiando, moendo, embalando, etc.

Esclarece que toda a apuração da diligência é nesse sentido. Pela existência da atividade de processamento industrial de carne, definindo o entendimento de que o contribuinte não revende mercadoria. As fotografias que compõem o documento anexo, denominado “Procedimento para recepção, abate dos animais e industrialização da carne de bovinos, suínos e ovinos” (DOC 2), ajudam a ilustrar o funcionamento da produção, em apoio meramente gráfico a todos os fatos apurados na Diligência Fiscal, deixando patente a atividade industrial do contribuinte.

Afirma ser inacreditável que diante de um contexto tão claro dos fatos, atestando a atividade

transformadora, produtiva, industrial, realizando concretamente o processamento de carnes, o Agente Fiscal tenha chegado à tautológica conclusão de que deveria ser mantida a exigência do ICMS-ST tal como se o contribuinte tivesse a atividade de mera revenda de mercadoria.

Sublinha que é gritante a inconsistência entre os fatos apurados e a conclusão da diligência.

Quanto à existência de salga no processamento descrita na diligência fiscal, observa que a salga é apenas uma parte no conjunto dos procedimentos da atividade desenvolvida pela contribuinte.

Assevera que se o ato da salga não contém em si mesma a natureza de atividade industrial (por não configurar transformação nem beneficiamento), não retira a natureza industrial das demais atividades executadas (antes e depois da salga), que envolvem o processo, desde o abate, a reparição da carcaça, o destrinchamento sucessivo em peças menores, o fatiamento e, somente então, a salga – com o posterior acondicionamento na embalagem.

Aborda que nem a fiscalização, que deu causa ao lançamento, nem o relatório da diligência sequer cogitaram de alegar que o contribuinte praticaria operações exclusive de mera salga de produtos, visto que isso não ocorre, nem nunca ocorreu. Resultaria impossível qualquer prova de fato que não existe.

Por fim, urge reconhecer a cabal improcedência da alegação fiscal de que se aplicaria ao caso o disposto no §6º do art. 2º do RICMS-BA 97. O referido dispositivo (com a redação dada pela Alteração nº 62 com efeitos a partir de 15.02.2005 – que, portanto, abrange todo o período autuado) dispõe que “*não se considera industrializado o produto relacionado na TIPI com notação “NT” (não-tributado)*”.

Isto porque, os produtos aos quais o contribuinte dá saída são todos relacionados na Tabela do IPI como alíquota ZERO, ou seja, são produtos (justamente por serem industrializados) submetidos à incidência do IPI, mas que tem valor devido nulo (igual a zero) em razão da aplicação de uma alíquota fixada em 0%, conforme se verifica no trecho da TIPI abaixo reproduzido:

NCM	Descrição	ALÍQUOTA(%)
02.10	<i>Carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas; farinha e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas.</i>	
0210.1	-Carnes da espécie suína:	
0210.11.00	-- Pernas, pás e respectivos pedaços, não desossados	0
0210.12.00	-- Toucinhos entremeados e seus pedaços	0
0210.19.00	--Outras	0
0210.20.00	-Carnes da espécie bovina	0
0210.9	-Outras, incluindo as farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas:	

Chama atenção que mesmo que se considerasse a redação anterior do referido dispositivo (vigente até 14.02.2005), ainda assim não poderia haver a exigência do ICMS-ST, pois o dispositivo se limitava a não considerar industrializado o produto que “*apenas tiver sido submetido*” a salga, hipótese distinta dos autos, em que tal atividade é apenas uma etapa inserida, nos diversos processos que compõem a atividade industrial do contribuinte.

Conclui que por tudo isso não pode ser exigido recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária ou o estorno do crédito fiscal aproveitado nas entradas dos produtos, uma vez que não adquiriu mercadoria para revenda, mas que ingressa no seu estabelecimento como insumo para a atividade produtiva do contribuinte, que transforma, processa e industrializa o produto, hipótese em que não cabe a antecipação por substituição tributária, conforme o art. 355 do RICMS.

A descrição de todos os *fatos* revelam de forma contundente que todos os produtos que saem da contribuinte são processados por ele, em atividade que configura inequívoca industrialização.

Quanto à mudança no critério de atuação, disse que a Fiscal comprovou a aquisição de insumos, mas, descreve que também houve a compra de carne para comercialização. E assim, a Fiscalização insiste em manter entendimento equivocado e despropositado para sustentar a exigência fiscal, num relatório da diligência confuso e contraditório.

Frisa que a Fiscalização pretende inventar um critério subjetivo de que não importa a transformação e o beneficiamento efetivamente executado, se a matéria prima já poderia ser

revendida. Diz que a realidade é que o contribuinte não efetuou mera revenda de mercadoria. No próprio relatório da diligência, resta provado que o contribuinte não deu saída da mesma mercadoria que entrou, mas realizou uma atividade de processamento, aplicando cortes especiais, fatiando e moendo, ou agregando na fabricação de outros produtos, como a linguiça, o que caracteriza objetivamente industrialização.

Reitera, ainda que apenas promovesse a mudança de apresentação, com reacondicionamento em embalagem diferente, isso já caracterizaria industrialização, conforme art. 4º, IV, do Regulamento do IPI, acolhido pelo §5º do art. 2º do RICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 6.284/1997).

Por derradeiro, em relação ao item 3 do relatório da diligência, convém reiterar os fundamentos do item III da impugnação apresentados contra a autuação da infração 1, pois o Fiscal pretendeu ressaltar “os critérios do Regulamento do ICMS para substituição tributária dos produtos”, transcrevendo o art. 353, I e II, item 9 do RICMS-BA 97, de modo a fundamentar a manutenção da autuação.

Diz que da leitura atenta desses artigos permite concluir que tanto o item 9 do art. 353, II, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97, alterada pelo Decreto nº 9.547, de 20/09/05 - alteração nº 66) como o art. 371 e o art. 125, II, “b”, combinado com o art. 61 do RICMS, supostamente infringidos, tratam do recolhimento do ICMS em regime de substituição tributária, ou seja, em caráter de adiantamento do valor devido na operações subsequentes de revenda da mesma mercadoria a que deu entrada. O adiantamento do ICMS, nesse caso, somente se aplica, na presunção de que ocorrerão operações subsequentes com a mesma mercadoria, isto é, nas operações de revenda.

Reitera o pedido de cancelamento integral da autuação. Diz que é ilegal a pretensão de agravamento da infração 1, uma vez que o lançamento fiscal deve ser formalizado em obediência aos requisitos previstos em lei, o que não ocorreu. Não se pode agravar a exigência fiscal por meio de mero relatório, sendo indispensável o lançamento, por meio da lavratura de Auto de Infração complementar (art. 156 do Decreto Estadual nº 7.629/99 da Bahia - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal).

Sobre a exclusão das operações de vendas canceladas (CFOP 2201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento), aduz que as mesmas não configuram hipótese sujeita a aplicação do art. 371 do RICMS, pois, não se referem a “aquisições interestaduais de mercadorias”, mas de devolução de vendas.

Pede, enfim, o integral cancelamento da exigência fiscal e a anulação do Auto de Infração.

Em nova Informação Fiscal (fl. 564), a Auditora diz que não há outras informações a serem acrescentadas, que sejam diferentes daquelas feitas anteriormente (fls. 510 a 514). Pede a Procedência do Auto de Infração.

Em face à permanência de óbices para o julgamento da matéria, o relator converte, novamente, os autos em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 568/569), para que se proceda a verificação dos produtos listados no levantamento fiscal (fls. 512/514):

1 - identificar, efetivamente, se foram objeto de compra e venda (comercialização), ou se foram utilizados como insumos, na industrialização de carnes, em face a alegação da diligência anterior de que “não é possível comprovar a compra da carne e sua revenda, uma vez que não há separação entre a carne adquirida de outros estabelecimentos e carne derivada do abate no próprio estabelecimento”;

2 — Verificar se as aquisições de carne, objeto da autuação, se referem às entradas de peças Inteiras ou graúdas denotando a aquisição de insumos, processados pelo autuado, destrinchados, fatiados ou moídos e reacondicionados em embalagens com a marca do autuado, enfatizando a atividade fabril, como é a alegação defensiva. Verificar ainda as notas fiscais de entrada identificadas com o código de operação CFOP 2101 (compra para industrialização).

3 — verificar se houve, de fato, mudança de critério do sujeito passivo, que teria passado a apurar a substituição tributária dos produtos, notadamente a partir de 2008, como é a afirmação da fiscalização e como consta do levantamento fiscal de fls. 17/28. Em sendo verdadeira a apuração, o sujeito passivo deve ser intimado para pronunciar-se acerca do fato e identificar as aquisições respectivas.

4— Relacionar separadamente as operações com embutidos, identificando e descrevendo as notas fiscais da

aquisição dos insumos utilizados na fabricação desses produtos.

5 - *Verificar na atividade do diligenciado a existência de produtos resultantes do abate.*

6 - *comprovada a aquisição dos produtos para comercialização, elaborar, novo demonstrativo fiscal para a infração 01, observando-se com relação à base de cálculo, disposições contidas no art. 61, inciso viii, alínea tb!, item 2, do RICMS/BA, prevista para produtos resultantes do abate de bovinos.*

7 — *com relação à infração 02, identificar e descrever mês a mês a forma de apuração dos estornos dos créditos."*

O Parecer da diligência (fls. 570/575), registra a visita *in loco*, acompanhada dos Senhores Dalton Spinola, Contador da empresa e Edílson Ribeiro da Cruz, sócio-proprietário, os quais trataram de mostrar as dependências e o funcionamento da empresa, a atividade de frigorífico, fotografia das diversas dependências do estabelecimento do contribuinte, nos autos (fls. 497/509 e 530/555).

Constatou o diligente as entradas de insumos, de bovinos, caprinos e suínos, em pé para abate, o processamento, a industrialização e a armazenagem dos produtos. Identificou o confinamento de bovinos para abate e maquinários para processamento industrial de carne.

Diz que não foi elaborado demonstrativo fiscal para a infração 1, tendo em vista que não restou comprovada a aquisição dos produtos para comercialização, e sim mercadorias adquiridas de terceiros, tais como peças inteiras ou graúdas, as quais são destrinchadas, fatiadas ou moídas e reacondicionados em embalagens com a marca do autuado.

Com relação à infração 2, consta no processo (fls. 29/107) demonstrativos mensais da apuração dos estornos procedidos pelo autuante, constatando que o fiscal procedeu ao levantamento das saídas tributadas, sujeitas ao estorno de débito do ICMS, conforme demonstrativo (fls. 29/95) e no anexo (fls. 629/630). Demonstrativo de apuração dos estornos de créditos em razão das saídas não tributadas e dos estornos de débito referente às saídas com imposto pago antecipado, apurando-se os percentuais das mercadorias tributadas e não tributadas, resultando no estorno de crédito do ICMS, conforme demonstrativos (fls. 96/101) e no anexo (fls. 631/633).

Intimado para conhecer o resultado da diligência (fl. 643), o autuado apresenta nova manifestação (fls. 647/650), informando que explora a atividade industrial (Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010)).

Argumenta que analisando o parecer do diligente, verificou que o fiscal comprovou a aquisição de carne, aduzindo, contudo, que não é possível comprovar a sua revenda. Quanto ao pedido 2 da diligência, diz que o preposto fiscal ratifica sua atividade industrial, nos temos do RIPI - art. 4º do Decreto nº 7.212/2010, ratificando a posição do seu contador, à fl. 641.

Assevera, em resposta ao pedido 4, que até o exercício de 2010 não houve aquisição de embutidos, o que só ocorreu a partir de 2011. No pedido 5, quanto aos produtos resultantes do abate de bovino, suínos e caprinos, reitera tratar-se de atividade industrial do contribuinte. Em resposta ao pedido 06, o diligente diz que não houve elaboração de demonstrativo fiscal na infração 01, porque os produtos não foram comprados para revenda pura e simples; Quanto ao pedido 07, aduz que a afirmação do diligente é no sentido de que já constam às fls. 29/107 dos autos, documentos que comprovam os estornos da apuração dos créditos de ICMS.

Conclui que em vista as alegações despendidas na diligência, não há como prosperar o presente Auto de Infração, uma vez que os critérios que determinaram a ação fiscal são imprecisos, quanto ao resultado, acarretando dúvidas na existência das infrações. Pede ao órgão de julgamento que se reconheça a perda do objeto do presente procedimento fiscal, considerando que o Parecer nº 61/2013, confirma a atividade exclusivamente industrial desenvolvida pelo contribuinte.

Uma terceira diligência foi designada pelo Órgão Julgador (fl. 655), considerando que o contribuinte autuado, intimado do Parecer ASTEC 0061/2013, apresentou nova manifestação, sem que o Auditor Fiscal, responsável pela lavratura do Auto de Infração, tomasse conhecimento; considerando ainda que o preposto que lavrou o Auto de Infração não é o mesmo que prestou a Informação Fiscal (fls. 306/312), que também não é o mesmo que atendeu a primeira diligência fiscal (fls. 510/514), modificando, inclusive, o valor inicial da exigência.

A Auditora Fiscal, responsável pela última diligência, exarou novo parecer nos seguintes termos (fls. 660/667): Diz que desde a primeira diligência, não restou dúvida a atividade industrial do contribuinte. Visitou *in loco* o estabelecimento e fotografou o chão de fábrica, cujas fotos anexou aos autos, além das diversas cópias dos documentos fiscais de aquisição de equipamentos industriais. Descabe, nesse ponto, a exigência do ICMS antecipação tributária, conforme art. 355, do RICMS BA 97,

A utilização dos respectivos créditos fiscais, na infração 3, deve ser igualmente excluída da exigência, conforme é a indicação do art. 356 do RICMS BA.

Informa que o contribuinte, mesmo sendo industrial, efetuou recolhimento do ICMS - ST do ingresso de carnes para industrialização, conforme extrato do SIGAT (anexo I). Dessa forma, a infração 04 deve também ser excluída.

Na infração 02, que trata de estorno de créditos por saídas com redução de base de cálculo, esclarece que as operações interestaduais de carne tem redução e carga tributária de 7% (art. 78-B, RICMS BA) e ICMS diferido nas remessas para o abate (art. 125, do RICMS BA).

Explica que elaborou um novo cálculo par esses estornos (Anexo II), considerando as proporções entre as saídas tributadas, as saídas com redução da base de cálculo e as saídas com dispensa de ICMS. Estornou os créditos, com exceção dos pagamentos por antecipação tributária que não era devido, bem como o estorno decorrente das saídas de produtos comestíveis resultante do abate para outros estados, uma vez que tais saídas ocorrem com destaque do imposto, mas, sem ônus para o contribuinte, sendo o débito compensado com o estorno do mesmo (art. 353, § 5º, inciso II, alínea "b", do RICMS BA, Decreto nº 6.284/97).

O autuado apresentou nova manifestação (fls. 696/713). Aduz que o Parecer da diligência aponta para a exclusão das infrações 1, 3 e 4. Determinando a manutenção das supostas infrações fiscais de números 2 e 5, com as correções e atualizações. Diz, contudo, que não procedem tais valores, vez que a fiscalização não considerou os parcelamentos realizados no período fiscalizado, tampouco, considerou os pagamentos realizados de maneira indevida, os quais deveriam ser restituídos. Lembra que o dever de investigação do Fisco relaciona-se ao princípio da verdade material.

Destaca a ocorrência da decadência, conforme expressa previsão legal do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional. Explica que o processo de fiscalização realizado em 2011 teve como base, os fatos geradores do período compreendido entre 01.01.2006 a 31.12.2010, tendo o Sujeito Passivo tomado ciência da autuação em 16 de abril de 2012. Pede o reconhecimento da decadência do ano-calendário 2006, fato gerador do Auto de Infração, especificamente quanto às infrações 2 e 5, para afastar a constituição dos respectivos créditos tributários.

Discorre sobre os princípios de contraditório, da ampla defesa e sobre nulidade no Processo Administrativo Fiscal, aduzindo que o processo será extinto, com julgamento do mérito, quando confirmada em última instância: a decisão absolutória prolatada na primeira instância; ou decisão parcialmente condenatória, com pagamento do crédito tributário exigido, ambas recorridas de ofício.

Diz que o Auto de Infração em questão tem valores a maior, baseado em notas duplicadas, triplicadas, e até mesmo inexistentes e não retificado em tempo hábil, o que não pode prevalecer, sendo NULO de pleno direito. Diz que no procedimento adotado, as notas fiscais não foram, em nenhum momento, objeto de perícia e pesquisa do agente fiscal.

Aduz que a Segurança Jurídica corre risco se tais atos fossem perpetrados pela administração pública e que a ilegalidade insanável cometida pela administração pública é um vício formal que fere a ampla defesa o contraditório, e o princípio da estrita legalidade.

No mérito, argumenta que a autoridade fazendária insiste na manutenção da infração 2 com aumento dos valores iniciais apresentados no Auto de Infração e desconsideração de parcelamentos realizados e pagos no período, bem como, dos pagamentos indevidos realizados

no período. Alega que o Fisco não atentou para o princípio da não-cumulatividade (art. 155, II, §2º, II, alínea b, CF 88).

Sublinha que a quantia cobrada pela fiscalização é extremamente superior visto que, ao se lavrar o Auto de Infração, a autoridade fiscalizadora não levou em consideração os pagamentos indevidos – apresentados em planilha de forma simples (R\$ 893.321,93), mas que devem ser restituídos em dobro, conforme preceitos constitucionais (planilha: 2 -Coluna de Créditos – Recolhimento Indevido), e, tampouco, os valores pagos no período a título de parcelamento de débitos, perfazendo a quantia de R\$540.756,00 (planilha: 3 - coluna Auto de Infração 2068510069/10).

Conclui que não há falar em débito por absoluta ausência de segurança jurídica quanto à determinação exata da infração fiscal.

Defende que a multa aplicada implica num aumento próximo de 100%, o que configura afronta ao princípio consagrado do Direito Tributário que preconiza a “proibição do confisco”.

Finaliza, pedindo o reconhecimento da Decadência Tributária, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional; reconhecimento da Nulidade do Auto de Infração ante a flagrante ausência de atendimento dos preceitos constitucionais; não logrando êxito, requer a procedência da impugnação (ver Processo nº 001610/2012-6); revisão do cálculo de juros e multa; prova do alegado por todos os meios em Direito admitidos.

Nova Informação prestada pela Auditora Fiscal acerca da manifestação defensiva(fl. 720/723). Sobre o parcelamento e pagamentos indevidos que não teriam sido considerados, diz que os pagamentos indevidos feitos devem ser objeto de restituição e que o contribuinte não esclarece quais os parcelamentos devem ser considerados e que se refiram à infração 2 que foi mantida e refeita durante a diligência (fls. 660/694).

Sobre a decadência, informa que o Auto de Infração foi lavrado em 27.12.2011, dentro do prazo e fora do período de decadência.

Sobre os valores maiores, duplicidade e triplicidade das notas fiscais, ou mesmo inexistência, diz que a defesa não esclarece quais são as tais notas fiscais e as inexistentes. Aduz que explicou como foram calculados os estornos de créditos, além dos papéis de trabalho colados aos autos (fls. 29/95; 96/101; 102/107).

Sobre as planilhas com pagamentos indevidos de R\$893,321,93 (que devem ser restituídos em dobro, conforme preceito constitucional), a planilha 2 (parcelamento - R\$540.756,00) e planilha 3 (Auto de Infração nº 206851.0069/10), informa que não foram trazidos aos autos as provas desses pagamentos indevidos, nem o parcelamento realizados. Insiste que em havendo pagamento a maior deve ser objeto do pedido de restituição.

Confirma a manutenção parcial do Auto de Infração com as modificações aduzidas na diligência fiscal.

VOTO

Cuida o presente lançamento de ofício da constituição do crédito tributário em relação às 5 infrações, descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes. Cumpre, antes, examinar as questões de cunho preliminar suscitadas.

Discorre o contribuinte autuado sobre o contraditório, a ampla defesa, aduzindo a nulidade do Processo Administrativo Fiscal, em face aos erros no procedimento fiscal adotado, vício formal, com ofensas à Segurança Jurídica e princípio da estrita legalidade.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte ou qualquer vício que o inquinasse de nulidade. O Auto de Infração foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF BA (Decreto nº 7.629/99), além do artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN, O processo administrativo

fiscal - PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve.

Diante da existência de lacunas para solução da lide, o PAF foi convertido em diligência em diversas, intimando o contribuinte autuado, no esclarecimento dos fatos controversos, objetivando a busca da verdade material.

Sobre decadência, argúi o autuado, em face à regra específica do art. 150, § 4º do CTN, que o lançamento de ofício apenas pode alcançar os fatos geradores ocorridos nos cinco anos anteriores à constituição do crédito pela notificação do Auto de Infração, o que ocorreu em 16.04.2012, a saber, fatos geradores ocorridos depois de 16.04.2007. Pede que seja extinto, pela decadência, os débitos referentes aos períodos anteriores a abril de 2007, nos termos do art. 156, V do CTN.

É cediço que no direito tributário, a decadência é uma causa extintiva do crédito tributário que implica na perda do direito de efetuar o lançamento depois de transcorrido o prazo de cinco anos. Um dos principais aspectos da decadência é o seu termo inicial ou, em outras palavras, a data inicial da contagem do prazo de cinco anos.

A regra geral, prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Uma regra especial, extraída do artigo 150, parágrafo quarto, é utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Nesse caso, o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral. Na regra do lançamento anulado, o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á na data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado (artigo 173, II - CTN), desde que o lançamento seja anulado por vício formal.

Na decadência, a extinção do direito de lançar ocorre pela inércia do titular, quando a eficácia desse direito estava originalmente subordinada ao exercício dentro de determinado prazo, que se esgotou, sem o respectivo exercício. A decadência é, pois, a perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, em razão da desídia do seu titular. Nesse sentido, a decadência (e também a prescrição) extingue a exigibilidade do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

No caso em concreto, quando da ciência ao autuado da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 16/04/2012, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do período anterior a abril de 2007, conforme consignou o autuado, o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo final do prazo decadencial para o aludido período seria 31/12/2012.

Mesmo com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14 e a revogação do art. 107-A, da Lei nº 3.956/81, alterando o marco temporal para contagem do prazo decadencial, tal alteração não pode ser aplicada aos fatos ou atos pretéritos, mas tão-somente em situações ocorridas após a sua edição.

A norma em discussão não se trata de norma meramente interpretativa, vez que constitutivo de um novo marco temporal, delimitador de direito potestativo do Estado da Bahia para efetuar o lançamento tributário, como também por não se tratar de norma tributária de natureza penal mais benigna ao contribuinte, por não se tratar de comando legal atinente a qualquer penalidade, mas, balizador do poder de lançar do sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Dessa forma, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária, então vigente, conforme consta de diversos Pareceres da Procuradoria Geral desse Estado (PGE/PROFIS) e em conformidade com a jurisprudência desse Conselho, como pode ser extraído, entre outros, dos Acórdãos CJF N° 0378-12/15, 0371-12/15, 0228-11/15.

Posto isso, concluo que não ocorreu a decadência arguida pelo autuado, haja vista que com a lavratura do Auto de Infração foi efetivado o devido lançamento do crédito tributário e, na data de início da ação fiscal, não houve transcurso do prazo que autorizasse o instituto da decadência, adotando-se qualquer que seja o marco legal.

Sobre a alegação de que a aplicação da multa de 60% teria efeito de confisco (art. 150, IV, CF 88), observo que sua incidência no descumprimento da obrigação principal encontra-se prevista em dispositivos da Lei nº 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos; Além disso, está afastada da competência desse órgão julgador a apreciação da alegação de constitucionalidade das leis, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

Não houve nos autos, igualmente, qualquer discriminação quanto à origem do produto ou dispensa de tratamento distinto entre mercadorias idênticas, em razão da sua procedência, violação ao art. 152 da Constituição Federal - CF88. A aquisição de carnes e repercussão econômica na exigência tributária do contribuinte autuado será objeto nas discussões de mérito. O incentivo fiscal, no Estado da Bahia, em forma da dispensa do lançamento e pagamento do imposto relativo às operações internas próprias subsequentes (art. 347, § 8º, RICMS/BA), previsto para a carne industrial (produto resultante do abate), quando o abate ocorrer em estabelecimentos do Estado e que atenda às disposições da legislação sanitária federal e estadual, não pode ser entendido como privilégio desleal, uma vez que tal benefício objetiva bem jurídico de interesse público (saúde pública), não podendo ser estendido à carne industrial vinda de outros estados pela incompetência do Estado da Bahia, em face aos demais estados da federação.

Superadas as questões preliminares, no mérito, na infração 1, a acusação é que o autuado deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas nos anexos 88 e 89. Referem-se às operações com aquisições de "*produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, exceto charque - NCM 0201, 0202, 0203, 0206, 0207, 0209.00 e 0210 (Lei nº 7.753/00)*", produtos elencados no art. 353 - 9 do RICMS BA-97.

O preposto fiscal autuante elaborou demonstrativo de débito (anexo 01) acostando aos autos (fls. 17/28), totalizando a exigência R\$313.799,46.

A alegação defensiva é que, em se tratando de um frigorífico, exerce a atividade de abate e processamento de alimentos; que as mercadorias não foram adquirida para revenda, mas como matéria prima para industrialização (transformação). A legislação e a jurisprudência afastam a incidência do ICMS, em caráter de antecipação, quando a entrada de mercadorias acontece em estabelecimento que exerce a atividade de transformação.

Explica ainda que a autuação recaiu sobre as operações de entrada de peças inteiras ou graúdas de dianteiro e traseiro de bois e de vacas e outros cortes (bucbo, ponta de agulha, coxão mole etc.), com o código da operação (CFOP 2101), correspondente à "*compra para industrialização*" que são processados, destrinchados, fatiados ou moídos e reacondicionados em embalagens da sua marca, em atividade que configura inequívoca industrialização, na forma do art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIP).

Diz ainda que nos cálculos do suposta exigência, a fiscalização acrescentou, indevidamente, operações de vendas canceladas, cujas notas fiscais formalizam a devolução de mercadorias (CFOP 2201 - Devolução de venda de produção do estabelecimento), que não configura hipótese à qual se aplique o art. 371 do RICMS.

Auditor designado para prestar Informações Fiscais contesta a atividade industrial do autuado, argumentando que as mercadorias constantes nas planilhas estão prontas para comercialização; reproduz Pareceres da DITRI, ressaltando que houve mudança de critério do autuado, sendo que a partir de 2008 passou a apurar os valores referentes a ST dos produtos para comercialização. Contesta a existência de erros na apuração da infração, aduzindo que a planilha fiscal contempla todos os créditos contidos nos documentos fiscais e o ICMS-ST cobrado é o resultado da diferença

entre o valor apurado e o crédito fiscal.

Examinando as peças que compõem o processo verifico, antes, que a exigência pretendida pela fiscalização tem fundamento no art. 371, RICMS/BA-97 ao prescrever que nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas pela legislação deste Estado, no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem que preveja a retenção do imposto, o pagamento do ICMS será devido pelo adquirente, relativo às suas próprias operações e às subsequentes com referidas mercadorias, no prazo do art. 125, II, "b", RICMS BA.

Informa os autos, que a presente exigência do ICMS por antecipação tributária do art. 371, RICMS BA, aplicável nas aquisições interestaduais de produtos resultantes do abate de aves e suínos, estaria em conformidade com o art. 61, inciso VIII, alínea "b", item 2, do RICMS/BA-97, abaixo transscrito.

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

VIII - nas operações com os produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno:

b) tratando-se de antecipação tributária exigida no momento da saída interna ou da entrada no território deste Estado dos produtos resultantes do abate:

1 - o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) do Anexo 88;

2 - o valor determinado em pauta fiscal, se este for maior que a base de cálculo prevista no item anterior.

Vê-se que a legislação do imposto prevê a exigência do ICMS-ST relacionada às operações subsequentes e para a comercialização por parte do destinatário. A inclusão da margem de valor agregado define e antecipa a etapa seguinte da circulação da mercadoria. Não há falar, portanto, em regime da substituição tributária do ICMS para operações mercantis em que uma das partes não seja qualificado como contribuinte do ICMS ou quando a mercadoria da operação for destinada à processo de industrialização do destinatário.

Definir correta e exatamente a atividade desenvolvida pelo autuado, determinou a conversão dos autos em diligência, a fim de dirimir as duvidas existentes para a solução da lide, tornando claros os fatos efetivamente ocorridos. O Parecer ASTEC nº 61/2013 (fls. 570/572) e a ultima diligência de fls. 660/667, confirmaram a atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte. Reafirmando a visita *in loco* do estabelecimento e verificando equipamentos industriais, o "*chão de fábrica*", cujas fotos ilustrativas dos fatos foram anexadas, além das diversas cópias dos documentos, comprovando que as mercadorias adquiridas serviram de insumos e não para comercialização.

Portanto, descabe a antecipação do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias, quando destinadas a estabelecimentos que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, nos termos do art. 355, III, RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Cabe observar, contudo, ainda que não restasse provada a aquisição de insumos e o processamento de carnes, a antecipação do imposto não seria admissível, tendo em vista a regra da sua dispensa, prevista no art. 355, II, RICMS BA-97, quando a mercadoria fosse destinada a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria. Caso em que o destinatário seria o responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes. Isto é, ao invés, da exigência ocorrer por antecipação, conforme entendeu a fiscalização, o caso, implicaria "*retenção do imposto*" devido por substituição tributária e realizado, no momento da saída da mercadoria.

Diante do exposto, a exigência tributária na infração 1 resta descaracterizada.

Na infração 2, a acusação é que o autuado deixou de estornar o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, no valor total de R\$2.477.497,77.

Descreve ainda os autos que a infração decorre das saídas internas de mercadorias enquadradas na substituição tributária conforme art. 353 - 9 com a dispensa de lançamento e recolhimento do imposto correspondente e sem ônus tributário nas operações interestaduais, conforme art. 353, § 5º II - a e II - b do RICMS/97, cujo texto, para melhor compreensão, descrevo.

§ 5º Tratando-se de produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno:

I - fica atribuída ao contribuinte que efetuar a remessa de aves vivas e gado bovino, bufalino e suíno destinado para o abate, a responsabilidade pela antecipação do ICMS relativo às operações internas subseqüentes com os produtos comestíveis resultantes do abate, sendo que o imposto relativo à antecipação tributária englobará o devido na operação com os animais vivos.

II - se o abate ocorrer em estabelecimento situado neste Estado que atenda às disposições da legislação sanitária federal e estadual, observado o disposto no § 8º do art. 347:

a) fica dispensado o lançamento e o pagamento do imposto relativo às operações internas, próprias e subseqüentes;

b) tratando-se de operação de saída interestadual, será emitida Nota Fiscal com destaque do imposto, sem ônus tributário para o emitente, para creditamento do imposto pelo destinatário.

Alega o autuado que qualquer restrição ao direito de crédito do contribuinte apenas poderia ser imposta por meio de lei (artigos 5º, I e 150, I, da CF 88). Acrescenta, ainda que ancorada em lei, a restrição do direito ao crédito seria indevida e viola o princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º da CF 88), amparado por norma infra legal, como é o Regulamento do ICMS.

Argumenta que mesmo prevalecendo o entendimento do estorno proporcional dos créditos, respectiva infração deve ser cancelada em razão dos erros no procedimento de apuração adotado, pois a fiscalização não promoveu nem apurou um estorno de créditos proporcional, uma vez que o dispositivo não indica um percentual de redução aplicável diretamente ao valor da base de cálculo; conclui que o percentual de 7% que incide sobre as operações de saída, não autoriza o cancelamento integral do crédito destacado nas operações da entrada.

Examinando os documentos relacionados à exigência, inclusive os diversos demonstrativos que a sustenta, constato que o crédito apropriado foi manejado com a alíquota integral, quando deveria ajustar-se às saídas que ocorreram, entre outras figuras isentivas, como veremos a seguir, com a redução de base de cálculo, nos termos do art. 78-B, RICMS/BA-97 (*saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suínos*). O art. 100, II do RICMS/97 prevê a realização de estorno do crédito, quando a operação subseqüente for contemplada com redução da base de cálculo, de forma proporcional, "in verbis":

"Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subseqüente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - forem objeto de operação ou prestação subseqüente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução".

Em contrário do que prega o autuado, a determinação de estorno de crédito relativo à saída com base de cálculo reduzida, constante do RICMS/BA, encontra lastro legal na previsão genérica, contemplada no art. 30 da Lei nº 7.014/96, que, por sua vez, encontra fundamento na norma constitucional veiculada através do art. 155, § 2º, inc. II, letras "a" e "b" da CF/88, relativamente ao estorno de crédito decorrente de isenção. Transcrevo o art. 30 da Lei nº 7.014/96:

"Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível

na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”

Cabível ressalvar que mesmo a Procuradoria Geral desse Estado têm se manifestado sobre a matéria, a exemplo do Parecer exarado pelo Ilustre Procurador do Estado da Bahia, Dr. José Augusto Martins Junior, nos autos do Acórdão nº 0160-12/07, que sustenta a legalidade dos estornos de créditos efetuados pela fiscalização, quanto à sua força normativa, posto que decorre diretamente do próprio texto constitucional, sustentando a aplicação imediata e irrestrita da Lei Maior (art. 155, § 2º e o inc. II, letras “a” e “b”), em consonância, inclusive, com a decisão recente prolatada pelo Supremo Tribunal Federal - STF.

Diante de tais pressupostos, das peças, documentos e livros fiscais presentes nos PAF, constato que, não obstante a aparente complexidade dos cálculos e diversos demonstrativos necessários para apurar o correto aproveitamento dos créditos fiscais, ocorreu, de fato, a infração narrada nos autos, configurada na falta de estorno de créditos na entrada de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo.

O pleito de cancelamento da infração manejado pelo autuado, em razão do procedimento de apuração adotado, sob o argumento que a fiscalização não promoveu um estorno proporcional, considerando o percentual de 7% incidente nas operações de saída, não autoriza o cancelamento integral do crédito destacado nas operações da entrada, não encontra guarida, na própria engrenagem nas atividades e negócios explorado pelo contribuinte.

Trata-se o autuado de um grande frigorífico que, apesar de operar como abatedouro destinado ao abate de animais produzidos na própria região, opera, sobremodo, em escala e em processo industrial, que o distingue de simples abatedor, com instalação industrial próprias de abate, processamento e armazenamento de produtos de origem animal, como, aliás, já confirmado no retro mencionado Parecer ASTEC nº 61/2013 (fls. 570/572). Sua localização, operação e os processos utilizados respondem a uma variedade de conceitos, como proximidade do produtor, logística de aquisição de insumos, de transportes, planejamento e equipamentos adequados, saúde pública, entre outros.

A cadeia produtiva de carne industrial recebe diversos benefícios fiscais, que contribuem na redução do custo tributário, estimula uma maior competitividade, disponibiliza produtos com preços mais acessíveis, além de novas oportunidades de empregos, sobretudo, porque objetiva a saúde pública, bem jurídico de alto interesse público.

Nesse sentido, as operações com aves e gado recebem tratamento diferenciado na legislação do ICMS do Estado da Bahia. Destacam-se, entre tais: 1) a dispensa de pagamento e lançamento de impostos os produtos comestíveis (processados e embutido) de origem animal produzidas pelas agroindústrias baianas que atenda as legislações sanitárias estaduais e federais (art. 347, § 8º c/c art. 125, III, "a", item 6.1 - RICMS BA); 2) a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de carne e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, secos ou temperados, resultantes do abate de aves, leporídeos e gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíños, de forma que a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento) do valor das operações, regra recepcionada do Convênio ICMS 89/05 (art. 78-B - RICMS BA); 3) dispensa do lançamento e pagamento do imposto relativo às operações internas, próprias e subsequentes e em se tratando de operação interestadual de saída interestadual, será emitida nota fiscal com destaque do imposto, sem ônus tributário para o emitente, para creditamento do imposto pelo destinatário (art. 353, § 5º, II, "a" e "b" - RICMS BA).

A fim de compatibilizar a carga tributária nas operações de saídas dos produtos industrializados, beneficiadas com uma série de incentivos ou benefícios fiscais, diferimento, isenção, redução da base de cálculo, desoneração de pagamento, dispensa de lançamento e do pagamento do imposto, tendo em vista a utilização de créditos fiscais, nas entradas das carnes, materiais, insumos utilizados na fabricação dos produtos, a fiscalização necessitou proceder a uma série de cálculos objetivando adequar proporcionalmente o crédito fiscal escriturados integralmente pelo autuado.

Dessa forma, o Auditor Fiscal listou saídas interestaduais sujeitas ao estorno (fls. 29/95); os

valores contábeis das saídas e respectivas base de cálculo, apurando-se os percentuais mensais das saídas tributadas; sendo aplicados os percentuais das saídas não tributadas nos valores dos respectivos créditos fiscais, apropriados mês a mês, apurando-se o ICMS a ser estornado, totalizando R\$2.477.497,77 (fls. 97/101).

Sobre a alegação de que a autuação desconsidera o princípio da não cumulatividade do ICMS. Assim não entendo. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) já reconheceu o acerto de tal medida, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE - 635688/15), com repercussão geral reconhecida. Embora, no presente caso, existam ainda outras estruturas jurídicas diversas, tais como, a redução de base de cálculo, de carga tributária, dispensa de pagamento, etc. têm semelhantes efeitos práticos, pois, desoneraram no todo ou em parte o pagamento do tributo.

Com relação a alegação defensiva da existência de notas fiscais duplicadas, triplicadas ou inexistentes, não foram apresentadas provas aos autos acerca de tais documentos; referências vazias são inócuas, considerando que os registros, os lançamentos foram extraídos dos livros fiscais do próprio contribuinte (fls. 111/248), que poderia apresentar impugnação de forma mais consistente, concreta, o que não ocorreu. Na mesma medida estão os pagamentos alegados pelo autuado. O parcelamento (R\$540.756,00), não logrou provar o contribuinte a sua vinculação com a falta de estorno exigida; os valores constantes dos DAE's relacionados ao ICMS substituição tributária, R\$ 893.321,93 (fls. 668/691), além de também não provar vínculo de tais recolhimentos com a falta de estorno exigida, foi objeto de crédito, na escrituração fiscal do autuado e objeto da exigência da infração 4, a seguir apreciada.

Tendo em vista a aparente complexidade dos cálculos e objetivando a busca da verdade material, o processo administrativo fiscal foi convertido em diligências, que confirmaram a ausência de estorno dos créditos, conforme Parecer ASTEC nº 61/2013 (fls. 570/572) e, sobretudo, a última diligência (fls. 660/667), oportunidade em que os cálculos dos estornos foram refeitos, incluindo, corretamente, mais uma parcela da desoneração que não foi considerada, originalmente, pelo autuante, de acordo com os demonstrativos acostados aos autos (fls. 666/667 e 692/693), cuja exigência, nos períodos, objeto do presente Auto de Infração, importou R\$3.390.986,00.

Nesse contexto, cabível observar que o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) estabelece no artigo 146, o princípio da *imodificabilidade do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo*. Trata-se de dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica.

No que concerne especificamente ao princípio da imodificabilidade do lançamento, o artigo 146, assim preceitua:

"Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

O regulamento de processo do Estado da Bahia, reconhecendo que é fundamental a preservação da estabilidade das relações jurídicas, a certeza e a segurança, além do devido processo legal e ampla defesa do contribuinte, definiu que mesmo ocorrendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, deverá o órgão julgador representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, nos termos do art. 156 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF BA).

Por tal motivo, a infração 2, que resultou, inicialmente, a exigência no R\$2.477.497,77 não poderá ser agravada para incluir as diferenças apuradas durante a diligência fiscal, que não faz parte do lançamento de ofício e não poderão ser cobradas nesse PAF. A competente autoridade fazendária verificará a possibilidade e pertinência de sua exigência, respeitando-se o período decadencial.

Por fim, examinando a escrita fiscal do contribuinte autuado, verifiquei que o contribuinte autuado não logrou efetuar, em nenhum período, a escrituração de qualquer valor com a natureza do devido estorno de crédito fiscal. O que confirma o acerto da exigência de ofício.

Diante da exposição retro mencionada, a infração resta caracterizada, no valor de R\$2.477.497,77.

Nas infrações 3 e 4, a fiscalização lançou de ofício que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no valor de R\$713.525,80 e que também utilizou indevidamente como crédito fiscal o ICMS recolhido a título de antecipação tributária, através dos DAE's registrados em seu livro de apuração do ICMS como crédito para compensação na apuração do ICMS, no valor de R\$893.321,93.

Convertido em diligência o PAF, a fim de certificar a exata atividade desenvolvida pelo contribuinte autuado, restou caracterizado que as mercadorias adquiridas foram destinadas ao processo de industrialização. O Parecer ASTEC nº 61/2013 (fls. 570/572) e a ultima diligência de fls. 660/667 confirmam a atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte, após a visita *in loco*, no estabelecimento, realizada pelas autoridades fiscais.

Conforme determina a legislação do imposto, descabe a exigência de crédito fiscal, cuja utilização foi considerado indevido pela fiscalização, diante do regramento constante no art. 93, I, "b", RICMS BA-97, aduzindo que "*constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização*".

Em contrário da afirmação fiscal, não há de ser aplicada regra que trate de manutenção ou não de créditos, mas de direito assegurado de crédito do imposto legitimamente lançado em relação a aquisição de mercadorias identificadas como insumos para o processo industrial de carnes. Descabida, portanto, a exigência de crédito fiscal indevido constante na infração 3, no valor de R\$713.525,80.

A infração 4 tem fulcro nos mesmos fundamentos legais da infração anterior. Nesse caso, o contribuinte, equivocadamente, promoveu o recolhimento do ICMS-ST relativo à entrada da insumos ou matéria-prima. Sabe-se que o autuado tem o direito de aproveitar como crédito fiscais, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, conforme a regra acima descrita (art. 93, I, "b", RICMS-97). O valor recolhido indevidamente a título de ICMS-ST, em relação às operações respectivas, consta dos DAE's acostados aos autos. A exigência no valor de R\$893.321,93 deve ser cancelada.

A infração 5 apontou o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.

Explica o Auditor Fiscal que se trata de débito do imposto lançado no livro de saídas nos períodos de junho e julho de 2008 com a escrituração a menor do correspondente débito, no livro de Apuração do ICMS, no valor de R\$13.411,81.

Apesar de a fiscalização não demonstrar com precisão como apurou a irregularidade apontada na inicial, ou constituir os demonstrativos de débitos correspondentes, o autuado, igualmente, silenciou acerca da exigência apontada, durante todo o curso processual, limitando-se a arguir a decadência da cobrança, o que já vimos, não ocorreu.

Examinando os autos do processo, constato que se encontram acostados aos autos cópias dos livros Registro de Saída apontando o valor registrado e recolhido a menor em relação ao livro Registro de Apuração de ICMS. No mês de julho de 2008, o livro Registro de Apuração de ICMS apontou o imposto a recolher no valor de R\$191.733,52, enquanto o valor recolhido, R\$174.205,25, importando diferença de R\$17.528,27. No mês de junho de 2008, em contrário, o imposto apurado somou R\$150.414,62 e o valor recolhido, R\$154.531,08, importando recolhimento a maior na ordem de R\$4.116,46. Do encontro desses dois valores, o auditor exigiu a respectiva diferença, R\$13.411,81.

Ainda que tenha faltado rigor fiscal na demonstração do valor exigido, em julho de 2008, as provas da falta de recolhimento do ICMS estão presentes no PAF, extraído da própria escrituração fiscal do contribuinte autuado e o Auditor Fiscal considerou o valor que teria sido pago maior no mês anterior (junho de 2008), ajustando o valor do lançamento de ofício.

Dessa forma, a exigência na infração 5 resta caracterizada, no valor de R\$13.411,81.

Diante da exposição retro mencionada, o Auto de Infração resta definido da forma abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	313.799,46	0,00	-----
02	PROCEDENTE	2.477.497,77	2.477.497,77	60%
03	IMPROCEDENTE	713.525,80	0,00	-----
04	IMPROCEDENTE	893.321,93	0,00	-----
05	PROCEDENTE	13.411,81	13.411,81	60%
TOTAL		4.411.556,77	2.490.909,58	

O Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$2.490.909,77.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206851.0074/11-1, lavrado contra **FIBRARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA. [FRIGORÍFICO REGIONAL DE BARREIRAS LTDA.]**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.490.909,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR