

AI Nº - 269352.0038/14-1  
AUTUADO - BRF S.A.  
AUTUANTE - ANDERSON PEIXOTO SAMPAIO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 03.11.2016

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

##### **ACORDÃO JJF Nº 0178-04/16**

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. a) OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA PARA EMPRESAS CADASTRADAS NA CONDIÇÃO "NORMAL". Restou comprovado que foi aplicada indevidamente a redução da base de cálculo nas operações de saída interna de mercadoria não destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, conforme previsto na legislação do imposto. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. b) OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA DE COMPOSTO LÁCTEO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Constatado o uso indevido do benefício fiscal previsto para as operações internas de saída de compostos lácteos no período de janeiro/2010 a dezembro/2011, período em que tal benefício somente alcançava o leite em pó (art. 87, XXI, do RICMS/97). 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. 2.a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Compra de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos de terceiros, no transporte de mercadorias destinadas a comercialização. É vedada a utilização de crédito de materiais destinados ao uso ou consumo. Infração caracterizada. 2.b) ENERGIA ELÉTRICA. USO COMERCIAL. Constatado que o ramo de atividade do estabelecimento autuado é o armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados. Neste caso, não pode ser equiparado a industrial. Não foram atendidas as condições para a utilização do crédito fiscal. Infração caracterizada. 2.c) ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. ENTRADA DE MERCADORIAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS. Comprovado de que o contribuinte, beneficiário das disposições do Decreto nº 7799/2000, não seguiu, quando da realiação dos estornos proporcionais do crédito fiscal, as determinações contidas no art. 6º do referido decreto. 3. ALÍQUOTA. 3.a) VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A CONTRIBUINTES DO SIMBAHIA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 17%. FALTA DE REPASSE, AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. A adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento industrial, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos como tais no cadastro estadual, é**

condicionada, dentre outras, a que o estabelecimento vendedor repasse para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício da redução da carga tributária, resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%. O contribuinte, mesmo intimado, não comprovou os descontos concedidos. **3.b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. BENEFÍCIO PARA MICROEMPRESA E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NA SITUAÇÃO CADASTRAL “INAPTO”.** Comprovada a situação dos adquirentes pelo banco de dados da SEFAZ nas datas das aquisições das mercadorias. O sujeito passivo está obrigado, ao realizar operação de venda de mercadorias, em verificar a situação vigente do comprador, tal como descrito no Art. 142, RICMS/97. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2014, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$2.596.565,08, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 – Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte aplicou indevidamente a redução da base de cálculo de 58,827% ao produto COMPOSTO LÁCTEO, prevista apenas ao leite em pó, conforme art. 87, XXI, do RICMS/97. Janeiro, abril/dezembro de 2010, janeiro/dezembro de 2011. Valor: R\$65.512,70.

Infração 02 – Utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$1.363.508,14.

Infração 03 – Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte aplicou a alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97 sem cumprir o que determina a previsão contida no § 1º, II do art. 51, do RICMS/97, ou seja, a aplicação do desconto de forma expressa no documento fiscal. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$127.969,63.

Infração 04 - Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97, quando elas se encontravam com sua inscrição estadual inapta, conforme banco de dados da SEFAZ por ocasião da data das vendas. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$266.117,62..

Infração 05 - Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para contribuintes enquadrados no regime normal de apuração do imposto, quando a alíquota a ser aplicada é de 17% com a redução da base de cálculo em 41,176%, vez que a empresa é signatária de Termo de Acordo e os adquirentes das mercadorias devidamente “Ativos” no cadastro desta SEFAZ. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$108.347,84.

Infração 06 – Deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS relativos as entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor

correspondente a parte proporcional da redução, prevista no Decreto nº 7799/2000. Meses de fevereiro a junho de 2011. Valor: R\$97.805,38.

Infração 07 – Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias. Junho a dezembro de 2011. Valor: R\$547.303,77.

A empresa (fls. 155/193) após, de forma sucinta, descrever as infrações a ela imputadas, traz preliminar de nulidade a ação fiscal. Afirma que a descrição das infrações foi realizada de forma superficial, em total desacordo com as determinações legais estabelecidas no art. 39, III, do RPAF/BA.

Apresenta como exemplo a descrição da infração 07. Diz que em qualquer momento foram apontadas razões pelas quais o creditamento do ICMS relativo à energia elétrica foi realizado de forma ilegal pela empresa. Afora não ser possível saber se a utilização do crédito foi glosada de forma integral ou parcial, o que dificultava a compreensão da acusação.

Além do mais, ao indicar, na sua capitulação legal, o art. 93, II e art. 124, do RICMS/97, o fez, e mais uma vez, de forma genérica já que tais artigos *“dispõem de forma genérica sobre a possibilidade de creditamento do imposto relativo às aquisições de energia elétrica, bem como sobre o prazo de recolhimento da exação”*, conforme transcreve. Em assim sendo, não pode *“apresentar seus argumentos e rebater a infração de forma consistente, se não houve esclarecimento pela Fiscalização quanto à infração efetivamente cometida”*.

Apresenta este mesmo argumento para a infração 06 já que não existe qualquer esclarecimento quanto ao cálculo supostamente equivocado da empresa e, muito menos, quanto ao que fora compreendido como devido pela fiscalização e, quanto às infrações 03, 04 e 05, foi indicado o art. 50, do RICMS/97, porém não foram informados os incisos em que a empresa estaria *“efetivamente enquadrada”*.

Com tais argumentos, entende que o lançamento fiscal é nulo com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA.

Após tais colocações afirma que *“é preciso que a situação descrita pela autoridade corresponda exatamente à hipótese descrita pela legislação invocada e indispensável, ainda, que haja perfeita correlação entre o fato descrito e a norma tida como violada”*. Neste sentido colaciona decisões deste Colegiado e dos tribunais administrativos do Rio de Janeiro e Tocantins e requer, mais uma vez, a nulidade do lançamento fiscal.

Passa a impugnar o mérito das infrações.

INFRAÇÃO 01 - diz ter direito à redução da base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI, do RICMS/97, pois “composto lácteo” é produto equiparável ao leite em pó, devendo a ele ser aplicado o mesmo benefício.

Apresenta a constituição do composto lácteo e o seu processamento. Diz ser constituído dos seguintes produtos: (i) creme de leite e/ou creme de soro; (ii) leite fluído integral; e (iii) soro de leite, possuindo as seguintes características físico-químicas: Gordura % – 26,0 – 28,0 e Proteína % – 18,0 – 21,0. O leite, após passar pelo processo de recepção, estocagem, clarificação e pasteurização, é misturado ao soro e, depois, ao creme de leite proveniente do desnate de leite ou creme do soro, para padronização de gordura. A combinação leite + soro + creme de leite forma uma mistura que é concentrada em equipamento adequado – conjunto de evaporadores – até 50% de sólidos. Posteriormente, esse concentrado é enviado para tanques “pulmão” que possuem camisa para refrigeração térmica. Por fim, o concentrado é enviado à torre de secagem para ser atomizado e seco pela ação do ar quente. Ou seja, com esse último procedimento, o leite é transformado em pó e, na sequência, envasado em sacos de polietileno.

Informa, em seguida, que o produto, anteriormente, era comercializado pelas indústrias como “leite em pó modificado” e que a Portaria nº 04/01 do Ministério da Agricultura o definia como

*“o produto elaborado a partir de leite ‘in natura’ ou de leite em pó integral, ou semidesnatado ou desnatado, ou pela combinação destes, responsáveis por, no mínimo 50% m/m dos componentes totais do produto e dos quais deverá ocorrer o aporte mínimo de 12,75% m/m das proteínas lácteas do produto final, acrescido de glicídios totais não lácteos, desde que até o limite máximo de 30% m/m, bem como de outros ingredientes, de origem láctea e de outras fontes, assegurando-se que o teor mínimo final de proteínas de origem láctea, no produto pronto para venda, alcance o valor mínimo de 15% m/m. Essa classificação está reservada ao produto que não contenha proteína de origem não láctea”* (item 2.2.1). Indica a composição do leite em pó modificado conforme Portaria acima mencionada.

Posteriormente, o Ministério da Agricultura, por recomendação da ANVISA, alterou a nomenclatura do “leite em pó modificado” para “composto lácteo”, por meio da Instrução Normativa nº 28/07, porém sua composição permaneceu inalterada.

Assim, considerando de que o composto lácteo comercializado pela empresa nada mais é que o antigo leite em pó modificado, conclui que faz jus ao benefício do art. 87, inciso XXI, do RICMS/97. Requer a improcedência da infração.

INFRAÇÃO 02 - entende ter direito ao aproveitamento do crédito fiscal ora glosado, já que relacionado às aquisições de mercadorias (óleo diesel) diretamente vinculadas à atividade da empresa, sendo necessárias e fundamentais para a sua operação (Doc. 06).

Informa ter objeto principal a industrialização, a comercialização e a exportação de produtos alimentícios de origem animal e de rações e nutrientes para animais. Visando melhor aproveitamento logístico, possui diversos estabelecimentos que realizam atividades específicas, a saber, as atividades de administração, industrialização, distribuição, armazenamento, comercialização, exportação, dentre outras.

O estabelecimento autuado tem por atividade preponderante o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, que consistem, basicamente, no recebimento de mercadorias de outros estabelecimentos, em transferência, ou na compra de mercadorias de outras empresas para posterior comercialização.

E para transporte das mercadorias, tanto na aquisição/transferência, quanto na sua posterior comercialização, contrata empresas prestadoras de serviços de transporte, sendo que se responsabiliza pela aquisição do combustível (óleo diesel) que será utilizado neste transporte, havendo controle vinculado aos trajetos que serão percorridos na execução deles. Em decorrência desta sistemática, o valor pago pela prestação do serviço de transporte é reduzido, pois corresponde ao valor do frete deduzido do combustível necessário.

Ou seja, foram glosados os créditos fiscais apropriados de óleo diesel, insumo necessário ao desenvolvimento da sua atividade, e a ela diretamente vinculado, por entender a fiscalização que seria material de uso e consumo.

Nesta sua argumentação, ressalta que o direito ao crédito fiscal consta expressamente indicado no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, o qual consagra a não-cumulatividade do ICMS, sendo as únicas exceções, previstas constitucionalmente (art. 155, § 2º, II), as hipóteses de isenção e não-incidência. Eventuais leis complementares, convênios ou demais atos infralegais que venham a obstar, ainda que indiretamente, o direito ao crédito do contribuinte, necessariamente se confrontariam com o delineamento constitucional conferido ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Que a LC nº 87/96 (art. 20) possibilita o creditamento em relação a todas as aquisições de mercadorias que estão diretamente vinculadas à atividade da empresa (mesmo que não sejam diretamente consumidas no processo industrial ou integrem o produto final), diferentemente do que prevalecia no Convênio ICMS nº 66/86, que apenas autorizava a apropriação de créditos nos

casos em que as mercadorias fossem diretamente incorporadas ou consumidas no processo industrial ou integrassem o produto final.

Para corroborar sua tese, apresenta julgamento do STJ no Recurso Especial nº 1.175.166, para afixar que nos termos da jurisprudência desta Corte, todas as mercadorias adquiridas que são necessárias para o desenvolvimento da sua atividade geram o direito ao crédito de ICMS, pois caracterizadas como insumos.

Apresenta, ainda, enxerto da Decisão Normativa CAT nº 1/2001, do Estado de São Paulo, para, novamente, afirmar ter direito ao crédito fiscal do óleo diesel que adquire para a frota de veículos de terceiros que mantém contrato para o transporte de suas mercadorias.

A respeito dos demais materiais glosados (por exemplo, óleo compressor e óleo de refrigeração), esclarece que consistem em materiais utilizados na manutenção e na refrigeração essenciais ao funcionamento dos caminhões, portanto acessórios à atividade de transporte, de modo que também vinculam-se à comercialização dos alimentos em geral, não sendo, portanto, materiais destinados ao uso e ao consumo do seu estabelecimento.

Pugna pela improcedência da autuação.

INFRAÇÃO 03 - embora não tenha destacado, de forma expressa, o benefício nas notas fiscais, o desconto foi repassado para as adquirentes das mercadorias, como consta no campo “dados adicionais” das notas fiscais (Doc. 07), juntadas por amostragem. Em assim sendo, ainda que tenha existido um eventual descumprimento de obrigação acessória, entende não ser razoável desconsiderar o benefício fiscal, uma vez que as vendas para microempresas e empresas de pequeno porte ocorreram e o desconto foi efetivamente repassado.

Além do mais, no demonstrativo denominado “AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS – ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA – USO INDEVIDO DO BENEFÍCIO DEC. 7466/98 – DESCONTO INFERIOR” (Doc. 08), constam notas fiscais com os CFOPs 5910 (remessa em bonificação, doação ou brinde) e 5949 (simples remessa), quando não há que se falar em dever de aplicação do repasse de forma expressa no documento fiscal, vez que não há aquisição de mercadoria.

E ainda que sua argumentação não seja acolhida, ao menos seja julgado improcedente o lançamento quanto às notas fiscais com os CFOPs 5910 e 5949.

INFRAÇÕES 04 e 05 - ressalta de que as supostas infrações provavelmente decorreram de vícios formais que implicaram em problemas na situação cadastral das adquirentes. Porém, e à margem de tais vícios, faz jus ao benefício previsto no art. 51, I, “c”, do RICMS/BA, uma vez que as empresas encontravam-se habilitadas, à época das operações e atualmente, junto ao SINTEGRA e registradas como microempresas ou empresas de pequeno porte.

Para corroborar seu argumento, anexa alguns extratos SINTEGRA, por amostragem, os quais comprovam a regularidade da situação cadastral das empresas adquirentes (Doc. 09).

Entende que não pode ser responsabilizado se, posteriormente à época das operações, alguma empresa com quem operou passou a ser considerada como “inapta” ou “não habilitada” junto à SEFAZ, não podendo, o contribuinte de boa-fé, seu caso, suportar eventuais prejuízos causados ao Fisco, pelo simples fato de não ter fiscalizado em tempo hábil.

Por fim, diz que posteriormente juntará os demais extratos, restando devidamente comprovada a improcedência do lançamento.

INFRAÇÃO 06 - destaca, inicialmente, a nulidade da infração pelo fato da errônea indicação das datas de ocorrências. Diz que elas se referem às datas de ocorrência de 28/02/2011, 31/03/2011, 30/04/2011, 31/05/2011 e 30/06/2011. No entanto, são elas de 28/02/2011, 31/03/2011, 30/06/2011, 30/08/2011 e 30/09/2011, conforme se verifica pela análise do próprio demonstrativo nota a nota elaborado pelo Fisco, denominado “AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS – TERMO DE ACORDO – DEC. 7.799 – ESTORNO DE CRÉDITO A MENOR” (Doc. 10). Este fato levou à incorreta

atualização dos valores, resultando em um débito superior ao efetivamente devido. Em assim sendo, tal erro não é material, mas sim erro substancial que resultou em um montante a pagar superior ao que seria devido.

No mérito, diz que efetuou o estorno do montante referente à redução de base de cálculo, com base no art. 100, II, do RICMS/97.

Que firmou “Termo de Acordo Atacadista” (Doc. 11) com o Estado da Bahia, com fulcro no Decreto nº 7.799/2000, o qual prevê que, nas operações de saídas internas com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo poderá ser reduzida em 41,176%, resultando, na prática, em aplicação de alíquota correspondente a 10% (dez por cento) - art. 1º e 6º do referido decreto transcrito).

Assim, apesar de o crédito de ICMS na entrada de algumas mercadorias ser calculado à alíquota de 17% ou 12%, o creditamento na saída com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia não pode exceder a 10% da base de cálculo do imposto, em razão do referido benefício fiscal, de forma que o estorno do crédito deverá corresponder a 7% ou 2%, como dispõe o art. 100, II, do RICMS/97.

Diante desta sistemática, adotou o seguinte critério para apuração da base de cálculo do valor a ser estornado (sobre o qual há incidência de 7% ou 2%): = Total de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS (redução de base de cálculo) – Total de devoluções dos produtos X Preço médio da entrada dos produtos. E, a título de exemplificação, junta o cálculo do estorno pela empresa 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 17% ou 12% – subtraído pelo total de devoluções do mesmo produto, para, com o valor médio das entradas, chegar-se ao montante objeto do estorno (Doc. 12)”.

Ressalta, em seguida, que com a “aplicação de 7% ou 2% sobre a base de cálculo acima citada chega-se ao estorno em questão (alíquota x redução da base de cálculo ref. à saída x total de mercadorias que deram saída do estabelecimento com redução = valor de crédito a ser estornado)”.

Entretanto, 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 17% pelo percentual de saídas para contribuintes inscritos no cadastro 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. Afora que considerou “o valor de 17% para todas as entradas, deixando de considerar que muitas saídas, não obstante a redução da base de cálculo, correspondente à aplicação de alíquota de 10%, referiam-se a entradas tributadas à alíquota de 7% ou 12%, conforme resumos de estorno em anexo (Doc. 13)”.

Afirma que no caso das entradas a alíquota de 7%, não há que se falar em estorno, pois o percentual do crédito é menor que o aplicado nas respectivas saídas. No segundo caso, o valor do estorno corresponde a 2%, e não 7%. Portanto, a razão da divergência entre os cálculos reside, principalmente, na falta de apuração, erroneamente, por parte do Fisco, das devoluções de produtos realizadas e das saídas vinculadas a entradas tributadas às alíquotas de 7% ou 12%.

Para dirimir quaisquer dúvidas que porventura persistam, requer a baixa do presente feito em diligência para que sejam verificados os cálculos elaborados tanto pelo fisco como pela empresa.

INFRAÇÃO 07 - inicialmente discorre sobre o seu direito constitucional ao crédito fiscal sobre a energia elétrica (art. 155, II, da CF/88 e seu § 2º, bem como, art. 33, II da LC nº 87/96 - de antes e depois da promulgação da Lei Complementar nº 102/2000) para, em seguida, transcrever as determinações do art. 93, II, do RICMS/97 e afirmar que “a normatização editada pelo Estado da Bahia manteve o direito ao aproveitamento do crédito de estabelecimento comercial, desde que

*haja distinção entre a energia elétrica utilizada para o processo industrial e a energia elétrica utilizada para as atividades administrativas / comerciais da empresa”, não impondo “óbice aos estabelecimentos (matriz e filiais) quanto ao aproveitamento de créditos de energia elétrica utilizados em suas atividades que sejam equiparadas à industrialização, em nítida observância e cumprimento à legislação complementar que normatiza o ICMS”.*

É um estabelecimento filial tendo 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. E, como as mercadorias, por consistirem em produtos perecíveis, necessitam de tratamento especial na sua conservação, devem ser armazenadas e transportadas sob refrigeração constante e ininterrupta, a fim de prolongar a sua vida útil. Por tal motivo, após os seus recebimentos, são armazenadas em câmaras frigoríficas para posterior comercialização a outras unidades da empresa, sendo a refrigeração imprescindível para possibilitar que elas cheguem intactas ao seu destino final, tornando evidente que tal procedimento consiste em uma das etapas do processo de industrialização das mesmas.

Destaca, em seguida, que apesar de não as industrializar, apenas conservando as mercadorias em câmaras frigoríficas para distribuição/revenda aos clientes, equipara-se legalmente a estabelecimento industrial, como previsto no art. 9º do Regulamento do IPI, dando-lhe o direito ao creditamento do ICMS relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo.

Comentando sobre a definição legal de “produto industrializado” (art. 46, do CTN e 4º do RIPI), diz não restar dúvida de que 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 à outras unidades da empresa ou, em alguns casos, à consumidores finais não contribuintes, sendo que a comercialização é, apenas, uma consequência do processo industrial. Para corroborar tal tese, transcreve a Solução de Consulta nº 227 – Cosit, de 21 de agosto de 2014, da Receita Federal do Brasil, julgado da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e dos julgados dos tribunais de Conselho Pleno do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, bem como, decisão do E. Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, o qual teve como parte interessada o próprio impugnante, reconhecendo como parte da atividade industrial do estabelecimento, o processo de resfriamento, portanto passível de aproveitamento de créditos de ICMS decorrente da aquisição de energia elétrica. (AP. Cível nº 2012.069990-7 e 2012.069989-7. Desembargador Francisco Oliveira Neto). Anexa aos autos (fls. 3046/3085) Laudo Técnico sobre uma análise realizada do consumo de energia elétrica de uso industrial e administrativo produzido em 2008 pelo engenheiro eletricista Masatomo Gunji.

Pugna pela improcedência da infração.

Passa a contestar as multas aplicadas, as entendendo abusivas e confiscatórias. Neste sentido, discorre sobre o princípio do não confisco, transcreve decisões judiciais e o entendimento de juristas para embasar sua argumentação e conclui ser necessária de que elas não devem superar o patamar de 20% do valor do imposto cobrado.

Por fim, requer o cancelamento integral do Auto de Infração. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente a prova documental e/ou pericial contábil, em atenção ao princípio da verdade material, requerendo, desde já, a conversão do julgamento em diligência para melhor se apurar as supostas infrações, especialmente as infrações nº 03, 04, 05, 06 e 07.

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

O fiscal autuante presta sua informação fiscal (fls. 3109/3114).

Discorda da defesa em relação aos argumentos de nulidade do Auto de Infração, uma vez que as infrações foram devidamente enquadradas e tipificadas. Quanto aos demonstrativos que as embasam, estão contidos no PAF, tanto impressos como em meio magnético, da fl. 17 a 148.

No mérito, passa a argumentar.

INFRAÇÃO 01 - a redução pleiteada não se aplica ao produto “COMPOSTO LÁCTEO”, pois a Instrução Normativa nº 28/07 do Ministério da Agricultura (anexa à fl. 3041 dos autos) determina que tem o fabricante a obrigação de inserir no rótulo do produto composto lácteo a expressão “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”. Portanto, se não é leite em pó, conforme atesta o próprio Ministério da Agricultura, não deve prosperar o argumento da empresa, já que a redução prevista é específica para leite em pó.

Informa que julgamento neste sentido já foi realizado pela 2ª JJF - Acórdão JJF Nº 0196-02/13, Auto de Infração nº 206830.0008/12-0 - anexo à fl. 3043.

Observa que o próprio autuado faz referência a Instrução Normativa nº 28/07 (fls. 162/ 164), mas, apenas, relativa à parte que lhe proporciona melhor conveniência, pois apenas destaca trechos que conceituam o Composto Lácteo, mas em nenhum momento é mostrado que é leite em pó. A parte em que se esclarece claramente que não se trata de leite em pó, esta não é comentada.

INFRAÇÃO 02 - discorda do argumento do impugnante, pois a empresa, com inscrição estadual com atividade comercial, por ser atacadista distribuidor, não pode ser considerada industrial, ou mesmo extensão de sua unidade matriz fabril.

A legislação apenas permite o creditamento para unidades industriais, por se tratar de insumo de seu processo industrial.

Informa que o impugnante já teve julgamento contrário sobre a mesma matéria através do Acórdão JJF Nº 0031-05/14, da 5ª JJF, relativo ao Auto de Infração 298616.0004/12-3 - fl 3054 dos autos.

INFRAÇÃO 03 - discorda do impugnante de que pelo simples de fato de constar uma observação preenchida nas Informações Complementares mencionando o desconto, foi cumprido o que determina a norma legal, uma vez que o desconto há que ser expresso nos campos próprios de “valores” da nota fiscal, mostrando que houve redução do preço final, o que não ocorreu.

Transcrevendo as determinações do inciso II, do § 1º do art. 51 do Decreto nº 6.284/97, ressalta que a empresa não colocou nenhum valor de desconto de forma expressa nas notas fiscais constantes desta infração, sendo indevida a aplicação da alíquota de 7%.

Afora que a própria empresa reconhece que não destacou o valor do desconto (fl. 172, sexto parágrafo).

INFRAÇÃO 04 e INFRAÇÃO 05 - diz que o impugnante apenas menciona alguns extratos do SINTEGRA com a situação cadastral atual de algumas empresas, mas as infrações estão baseadas na situação cadastral à época do fato gerador, ou seja, quando da emissão da nota fiscal e constante no Banco de Dados da Secretaria da Fazenda, não sendo, assim, subsistente a alegação do defendente.

INFRAÇÃO 06 - concordar com o defendente em relação ao equívoco quanto às datas de ocorrências, conforme se pode verificar do relatório constante da fl. 101, em comparação com as datas de ocorrência lançadas no corpo do Auto de Infração. No entanto, este fato somente interfere no cálculo dos acréscimos moratórios e não no mérito da autuação, haja vista que a empresa efetuou os estornos de créditos estabelecidos no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, mas os efetuou a menor do que o devido, nos períodos lançados.



Observa de que o relatório denominado "Infração 06\_Estorno de Crédito a Menor\_DEC 7799\_2011", constante do DVD da fl. 148, mostra, nota a nota, o cálculo dos estornos que devem ser realizados no final do período, tendo a empresa realizado a menor nos meses lançados, conforme pode se comparar com os Registros de Apuração constantes das fls. 107/116.

Que a empresa demonstra, à fl. 178, sua forma de cálculo para efetuar os estornos de créditos, onde se percebe que ela utiliza de preço médio das entradas, em desacordo com as determinações do art. 6º do Decreto nº 7.799/00, conforme transcreve. Precisamente: o art. 6º do referido decreto determina *“expressamente que o cálculo dos estornos de créditos a serem realizados devem ser calculados documento a documento, e não baseado no preço médio mensal. Tal fato determina imediatamente que o cálculo que a empresa efetua não está correto, o que gerou o presente lançamento nos meses de 02, 03, 06, 08 e 09 de 2011”*.

INFRAÇÃO 07 - sacando das determinações do art. 93, II, “2”, do RICMS/97 diz que o crédito fiscal sobre energia elétrica somente é permitido no processo de industrialização e não na operação comercial de distribuição exercida pelo impugnante.

Informa, conforme dados cadastrais (fls. 3070/ 3072), extraídos do Banco de Dados da SEFAZ, que a atividade principal do defendente é o de "Comercio Atacadista de carnes bovinas, suínas e derivados", e como atividades secundárias as de "Comercio atacadista de Leites e laticínios" e "Comercio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente". Também, em toda sua movimentação fiscal, através do CFOP - Código Fiscal de Operações, não se vê que a empresa efetua nenhuma industrialização. Assim, *“não se pode entender a qualidade industrial para uma unidade que é eminentemente comercial, até porque a legislação, conforme já transcrita anteriormente, permite o crédito apenas à Energia Elétrica consumida no processo de industrialização*. Portanto, não se pode falar em equiparação da filial atacadista da indústria em empresa industrial, pois a permissão do crédito é ao “processo” e não ao contribuinte em si, processo este que não é realizado pela autuada.

Adicionalmente, salienta que julgamento neste sentido já foi realizado (PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A), empresa esta que o autuado é sucessor, pois a BRF S/A é fruto da fusão entre a PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL e SADIA S/A. O Acórdão é o de numero JJF Nº 0118-03/11, da 3ª JJF, referente ao Auto de Infração 298616.0004/10-7 (apensa aos autos - fls. 3073/ 3092), julgamento este ratificado pela 1ª CJF (Acórdão nº 0351-11/11 - fls. 3093/3108).

Pugna pela procedência da autuação e faz a seguinte observação: *“Ademais, ressaltamos que o presente PAF encontra-se com a composição de 08 (oito) volumes notadamente pelo fato de a empresa ter impresso todos os relatórios constantes no DVD anexo à fl 148, DVD este que a empresa recebeu cópia autenticada eletronicamente, conforme recibo às fls. 142 a 147, muito provavelmente com a eventual intenção de dificultar a análise do processo, o que cremos que não ocorrerá, mas mostra a real intenção de protelar ao máximo o julgamento devido”*.

Após análise das peças processuais e para o correto julgamento da presente lide, esta 4ª JJF, em pauta suplementar do dia 31/07/2015, decidiu encaminhar o presente processo ao fiscal autuante para que ele tomasse as seguintes providências (fls. 3118/3119):

INFRAÇÃO 03 – intimase a empresa autuada para comprovar através de documentos de que, efetivamente, realizou o desconto previsto no art. 51, do RICMS/97 e conforme consignado nos documentos fiscais por ela emitidos. Ressaltou-se que tal comprovação deveria ser feita por amostragem, porém referente aos exercícios de 2010 e 2011. Não estando comprovado, documentalmente, tal desconto, elaborasse dois demonstrativos. O primeiro com os CFOP's 5910 e 5949. O segundo com as demais operações comerciais realizadas.

INFRAÇÃO 04 - Apensasse aos autos a situação cadastral das empresa quando da ocorrência dos fatos geradores.

INFRAÇÃO 05 – Verificasse, e apensasse aos autos, a condição das empresas, ou seja, se microempresas, empresas de pequeno porte ou não. Elaborasse, em seguida, dois demonstrativos

de débito, por mês e ano. No primeiro, as empresas com a condição de microempresas e EPP's, se existirem. No segundo, as demais.

INFRAÇÃO 06 – que fosse apresentado novo demonstrativo de débito com as corretas datas dos fatos geradores.

Foi solicitado, igualmente, que fossem fornecidas ao autuado, mediante recibo, cópias desta diligência e de todas as informações que viessem aos autos em atendimento a presente diligência, bem como, deveria ser a ele fornecidas cópias da documentação acostada aos autos pelo fiscal e constante das fls. 3098/3108.

Foi dado prazo de 60 dias para que o contribuinte, querendo, se manifestasse. E, caso houvesse esta manifestação, que o autuante se pronunciasse a respeito da mesma.

À fl. 3122, consta o novo demonstrativo de débito da infração 06.

O fiscal autuante presta a seguinte informação (fl. 3125)

INFRAÇÃO 04 - *“inserimos 2(dois) demonstrativos em meio EXCEL com os nomes “Infração 04\_com historico Situação\_2010” e Infração 04\_com historico Situação\_2011, no CD anexado à fl. 3123, com detalhamento da situação cadastral das empresas, conforme solicitado”.*

INFRAÇÃO 05 - *“inserimos 2(dois) demonstrativos em meio EXCEL com os nomes “Infração 05\_com historico Condição\_2010” e Infração 0\_com historico Situação\_2011, no CD anexado à fl. 3123, com detalhamento da Condição das empresas. Esclarecemos em tempo que não foram preparados dois demonstrativos em separado, como sugerido na Diligência, por conta de somente haver contribuintes com a condição Normal.”*

INFRAÇÃO 06 - *“foi anexado à fl. 3122 novo demonstrativo conforme solicitado, bem como em meio magnético no CD da fl. 3123.”*

*“Retorne à SAT/DAT METRO/CPPAF para proceder intimação ao contribuinte para tomar ciência e receber cópia dos novos demonstrativos, com reabertura do prazo previsto na fl. 3119, bem como intimar para que a empresa comprove que realizou o desconto previsto na infração 03, conforme solicitado à fl. 3118.”*

À fl. 3124 consta um “Recibo de Arquivos Eletrônicos” com os novos demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante, sem a assinatura de recebimento por parte da empresa.

A empresa foi intimada a conhecer os documentos de fls. 3098/3108 (Acórdãos deste CONSEF) e intimada para “ATENDER A DILIGÊNCIA DA 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL ÀS FLS. 3118 - QUANTO À INFRAÇÃO 03”. (fl. 3125).

Consta AR à fls. 3127, acusando o recebimento, por parte da empresa, da intimação feita.

A empresa manifesta-se (fls. 3129/3131) ressaltando, inicialmente, que havia sido intimada para comprovar, *através de documentos, que efetivamente realizou o desconto previsto no artigo 51 RICMS/97, devendo a comprovação ser realizada por amostragem referente aos exercícios de 2010 e 2011”.*

Após tal informação, e mais uma vez, apresenta o mesmo argumento de sua inicial, ou seja, de que no campo “Informações Complementares” das notas fiscais existe a indicação de que o desconto foi repassado aos adquirentes das mercadorias, não se mostrando *“razoável desconsiderar o benefício fiscal”*, uma vez que as vendas para microempresas e empresas de pequeno porte foram realizadas e o desconto, efetivamente, repassado. Apresenta cópias de documentos fiscais (fls. 3147/3198) de suas vendas as micro e empresas de pequeno porte na forma arguida.

Relembra que devem ser excluídas da autuação as operações com CFOPs 5910 e 5949 já que não existiram aquisições de mercadorias.

Traz aos autos, em anexo à sua manifestação, cópias dos seguintes documentos, que intitulou de DOC 2 (fls. 3138/3144): manifestação do autuante a respeito da diligência solicitada, o novo

demonstrativo de débito da infração 06, duas cópias do Recibo de Arquivos Eletrônicos dos demonstrativos elaborados pelo autuante quando de sua manifestação a respeito da solicitação feita por este CONSEF e o pedido de diligência requerido por esta 4ª JJF.

Pugna pelo cancelamento total do Auto de Infração.

O autuante manifesta-se (fls. 3205/3206), prestando as seguintes informações.

INFRAÇÃO 03 - que a empresa confirma não ter destacado o desconto nos documentos fiscais, apondo, apenas, uma observação no campo "dados adicionais". Nas próprias cópias dos DANFE's anexadas pela empresa (fls. 3147/ 3198), percebe-se claramente que a grande maioria não possui nenhum desconto, e quando há, são apenas para alguns poucos itens, os quais não foram autuados.

Quanto ao CFOP 5910 (remessa em bonificação, doação ou brinde) afirma que tais operações são tributadas. Em assim sendo, o benefício da aplicação da alíquota reduzida nas vendas para micro e pequenas empresas, de 7%, também deve obedecer ao que determina o art. 51, I, "c", do RICMS/97.

Em relação ao CFOP 5949 (Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), erroneamente a empresa diz que se trata de Simples Remessa. No entanto, aqui se estar a falar de Notas Fiscais destinando mercadorias comercializadas entre Fornecedor e Cliente, não podendo haver operação de "simples remessa", não havendo na tabela de CFOP nenhuma remessa com tal designação. No caso, trata-se de uma efetiva venda, onde erroneamente a empresa classificou com o CFOP 5949, *"que nem de simples remessa é"*.

Ressalta de que todas as operações foram tributadas normalmente, pois foram elas de vendas efetivas. Desta forma, também deve obedecer às determinações legais do art. 51, I, "c", do RICMS/97.

Anexa às fls. 3202/3204, por amostragem, DANFE's com a aplicação do CFOP 5949, onde a natureza da operação é: "Atendimento ao Consumidor". Diz não saber o que seja "Atendimento ao Consumidor". No entanto, a operação é, apenas, uma operação de venda, tributada normalmente.

Destaca que *"ainda, que para estes CFOP's 5910 e 5949, caso não fosse assim, ou seja, se o desconto não precisasse ser destacado na nota e efetivamente repassado para as Micro e Pequenas Empresas, nenhuma empresa industrial, querendo, precisaria se preocupar em repassar o desconto para elas, bastando para isso emitir suas notas fiscais com esses CFOP's, fugindo assim da condição à aplicação da alíquota de 7%. Seria uma grande forma de elisão fiscal"*.

Transcreve as determinações do inciso II, do § 1º do art. 51, do RICMS/97 para afiançar que *"para a aplicação da alíquota de 7%, deve-se expressar e efetivá-lo na nota fiscal, de forma que a Micro e Pequena empresa cliente seja beneficiada, independente do CFOP adotado pela empresa fornecedora"*.

Mais uma vez, mantém em sua totalidade a infração 03.

Em relação às infrações 04, 05 e 06, assim se expressa: *"o solicitado na Diligência às fls. 3118 e 3119 foi cumprido, com detalhamentos descritos à fl. 3125, e sob ciência e com recebimento de cópias por parte do contribuinte"*.

## VOTO

O impugnante traz preliminar de nulidade da ação fiscal por entender que a descrição das infrações fora realizada de forma superficial, em total desacordo com as determinações legais estabelecidas no art. 39, III, do RPAF/BA.

Em primeiro, exemplifica com a infração 07, onde, afirma, que em qualquer momento foram apontadas razões pelas quais o creditamento do ICMS relativo à energia elétrica foi realizado de

forma ilegal pela empresa. Afora não ser possível saber se a utilização do crédito foi glosada de forma integral ou parcial, o que dificultava a compreensão da acusação.

Ao analisar as sete infrações que cuidam o presente processo, e constantes do Relatório do presente Acórdão, todas elas estão claramente descritas, acompanhadas de todos os levantamentos que as compuseram, os quais ao contribuinte foram entregues, podendo ele exercer o seu pleno direito de defesa, como e alias, o fez fartamente. Quanto à afirmativa de não saber se a glosa dos créditos fiscais sobre a energia elétrica foi total ou parcial, além de ter total conhecimento sobre as determinações do art. 93, II, do RICMS/97 (indicado na ação fiscal e comentado em sua defesa), o que pretende o impugnante é apresentar-se como empresa industrial, quando se deve segregar a utilização da energia elétrica pelo setor de produção e o administrativo.

Diz, ainda, que o art. 93, II e art. 124, do RICMS/97 (infração 07) “*dispõem de forma genérica sobre a possibilidade de creditamento do imposto relativo às aquisições de energia elétrica, bem como sobre o prazo de recolhimento da exação*”, o que tolhia, mais uma vez, seu direito de defesa já que não pode “*apresentar seus argumentos e rebater a infração de forma consistente*”. Em primeiro, o art. 93, II, do RICMS/97 não é, absolutamente, genérico. Ele é claro e preciso, indicando todas as situações de creditamento da energia elétrica, bem como, os prazos para tal creditamento. Em segundo, o art. 124, do nominado regulamento é cristalino em informar o prazo regulamentar para o recolhimento do imposto.

Em seguida, afirma não ter existido qualquer esclarecimento quanto ao cálculo supostamente equivocado da empresa em relação à infração 06, muito menos, quanto ao que fora compreendido como devido pela fiscalização. Todos os levantamentos de cálculo realizado pelo autuante foram entregues ao contribuinte, cálculos estes realizados de forma criteriosa. Se eles estão em desacordo com o realizado pela empresa, ou mesmo se estão corretos, ou não, esta é questão de mérito a ser enfrentada e não de nulidade da autuação.

Afirma, que nas infrações 03, 04 e 05 foi indicado o art. 50, do RICMS/97, porém não foram informados os incisos em que a empresa estaria “*efetivamente enquadrada*”.

Ressalto de que o enquadramento legal destas infrações não se restringiu ao art. 50, do RICMS/97, mas também, ao art. 51 e art. 124, da referida norma regulamentar. Além do mais, se não foram citados incisos ou mesmo alíneas (embora citados na descrição das infrações), este fato não se constitui em causa para a ocorrência de nulidade da ação fiscal, porquanto o art. 19, do RPAF/BA dispõe que: *A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.* A empresa exerceu plenamente o princípio do contraditório e da ampla defesa.

No mais, o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância aos dispositivos legais aplicáveis à matéria. O autuante descreveu as infrações de forma clara, possibilitando a determinação da natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, bem como, elaborou demonstrativos (parte integrante do Auto de Infração) que dão todos os esclarecimentos das acusações e a apuração dos valores exigidos. Rigorosamente, foram atendidas as exigências contidas no art. 39 do RPAF/BA, inexistindo qualquer violação ao princípio da legalidade, do contraditório, da ampla defesa ou de qualquer outro princípio aplicável à constituição do crédito tributário.

Pelo exposto são rejeitadas as nulidades acima aventadas pelo impugnante.

O defendente ainda requer a nulidade da infração 06 pelo fato da errônea indicação das datas de ocorrências dos fatos geradores no corpo do Auto de Infração, levando este fato à incorreta atualização dos valores, resultando em um débito superior ao efetivamente devido. Portanto, tal erro não seria material, mas sim erro substancial que resultou num montante a pagar superior ao que seria devido.

O § 1º, do art. 18, do RPAF/BA dispõe:

Art. 18. São nulos:

[...]

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

O autuante, quando de sua informação fiscal, reconheceu o erro existente, e a sua consequência em relação aos acréscimos moratórios, porém não apresentou novo demonstrativo de débito. Esta 4ª JJF solicitou a ele que assim procedesse, o que foi realizado. O autuado recebeu o novo demonstrativo de débito, conforme cópia do mesmo que apensou aos autos á fl. 3140.

Em assim sendo, a situação foi saneada.

O impugnante requer a conversão do processo em diligência para melhor se apurar as supostas infrações, especialmente as infrações nº 03, 04, 05, 06 e 07.

É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/BA), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isso, o julgador administrativo pode, e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99), solicitar diligência ou perícia para que se cumpra, quando necessária, uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. No entanto, ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas e na forma que entender necessária, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito. Afora tais considerações, reza o art. 147, I que deve ser indeferido o pedido de diligência fiscal (aqui se restringindo ao pedido formulado) quando: *a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;*

Desta forma, diligência saneadora foi requerida por esta 4ª JJF, porém não na forma solicitada.

E antes de adentrar à análise de mérito da lide, pontuo que, inicialmente, restou dúvidas a respeito da conduta processual do presente PAF em relação à ciência da empresa quanto aos documentos existentes nos autos a partir do pedido de diligência feito por esta 4ª JJF. No entanto, tal dúvida foi sanada pelo próprio impugnante ao trazer aos autos a cópia desta documentação quando se manifestou a respeito do pedido formulado por este foro administrativo em relação a infração 03. Trouxe ele cópia da documentação (DOC 2 - fls. 3138/3144), conforme referido no Relatório deste Acórdão. Assim, sanada a dúvida existente.

Passo ao mérito das infrações.

INFRAÇÃO 01 – Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte aplicou indevidamente a redução da base de cálculo de 58,827% no produto COMPOSTO LÁCTEO, prevista apenas ao leite em pó, conforme art. 87, XXI, do RICMS/97 á época dos fatos geradores.

Toda a insurgência da empresa pauta-se no seu entendimento de que o COMPOSTO LÁCTEO é, apenas, LEITE EM PÓ MODIFICADO. Em assim sendo, encontra-se contemplado no benefício fiscal inserto no art. 87, XXI, do RICMS/97.

O Decreto nº 30691/02, que trata da Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, estabelece que:

*Art. 475 - Entende-se por leite, sem outra especificação, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, de vacas sadias, bem alimentadas e descansadas. O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.*

(...)

*Art. 665 - Entende-se por Leite em Pó o produto obtido por desidratação do leite de vaca integral, desnatado ou parcialmente desnatado e apto para alimentação humana, mediante processos tecnologicamente adequados.*

*Parágrafo único. Deverá ser atendido o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade específico, oficialmente adotado.*

O Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, aprovado pela Portaria nº 146, de 7/03/96 do Ministério da Agricultura, especifica a identidade e qualidade do leite em pó o definindo como “produto obtido por desidratação do leite de vaca integral, desnatado ou parcialmente desnatado e apto para a alimentação humana, mediante processos tecnologicamente adequados”, os classificando por conteúdo de matéria gorda (item 2.2.1) e de acordo com o tratamento térmico, mediante o qual foi processado, o leite em pó desnatado (2.2.2).

No item 2.3 apresenta sua designação para efeito de venda, qual seja: “leite em pó integral”, “leite em pó parcialmente desnatado” ou “leite em pó desnatado”, sendo acrescentada a palavra “instantânea” se o produto corresponder à designação.

Quanto a sua composição e requisitos (item 4) tem como ingrediente obrigatório o leite da vaca e como características físico-químicas conter somente as proteínas, açúcares, gorduras e outras substâncias minerais do leite e nas mesmas proporções relativas, salvo quando ocorrer modificações originadas por um processo tecnologicamente adequado.

No item 5 apresenta seus aditivos e coadjuvantes de tecnologia/elaboração. Como aditivos unicamente a lecitina como emulsionante, para a elaboração de leites instantâneos e antiumectantes para a utilização restrita ao leite em pó a ser utilizado em máquina de venda automática. Não autoriza coadjuvantes de tecnologia/elaboração.

Já o composto lácteo é definido na Instrução Normativa nº 28 de 12/06/07 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Regulamento Técnico para Fixação de Identidade e Qualidade de Composto Lácteo):

*2.1.1. Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substâncias alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado. Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto”,*

No item 2.2.2, são classificados de acordo com a edição ou não de outros produtos ou substâncias alimentícias lácteas ou não-lácteas, como “Complemento Lácteo sem adição” ou “Complemento Lácteo com adição”, sendo estas as suas designações para efeito de venda (rótulos dos produtos).

Quanto a sua composição e requisitos (item 4):

#### 4.1. COMPOSIÇÃO

##### 4.1.1. Ingredientes Obrigatórios ou Matérias-Primas:

###### 4.1.1.1. Leite (Nota 1);

###### 4.1.1.2. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (Nota 2);

4.1.1.3. *Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) (Nota 3), quando se tratar do Composto Lácteo com adição;*

4.1.1.4. *Ambas - Produto(s) ou substância(s) láctea(s) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) (Nota 4), quando se tratar do Composto Lácteo com adição.*

*Nota 1: Qualquer leite(s) na(s) sua(s) diversa(s) formas e tratamentos.*

*Nota 2: Qualquer produto(s) ou substância(s) láctea(s) nas suas diversas formas e tratamentos. Exemplo: Creme de leite, Sólidos de Origem Láctea, Manteiga, Gordura Anidra do Leite ou Butter oil, Caseinatos Alimentícios, Proteínas Lácteas, Soro de Leite (nas suas diversas formas), leiteiro (nas suas diversas formas), Leites Fermentados, Massa Coalhadas, Concentrado Protéico de Soro, Concentrado e Isolados Protéico de Leite e/ou seus sais, Caseína em pó, Proteína Concentrada do Leite, Lactose e outros produtos lácteos.*

*Nota 3: Qualquer produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) nas suas diversas formas e tratamentos. Exemplo: Açúcares e/ou glicídios, maltodextrina, edulcorantes nutritivos e não nutritivos, frutas em pedaços/polpa/suco e outros preparados à base de frutas, mel, cereais, vegetais, gorduras vegetais, chocolate, frutas secas, café, especiarias e outros alimentos aromatizantes naturais e inócuos e/ou sabores, amidos ou amidos modificados, gelatina ou outras substâncias alimentícias não lácteas.*

*Nota 4: Ambas - Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) e não-láctea(s) permitida(s) nas suas diversas formas e tratamentos.*

No item 5 apresenta seus aditivos e coadjuvantes de tecnologia/elaboração. Como aditivos a lecitina como emulsionante e diversos outros, a exemplo do de acidulante, emulsificante, espessante antiaglutinante, etc, bem como, autoriza coadjuvantes de tecnologia/elaboração.

Como se depreende desta sumária análise das determinações legais, emanadas do Ministério da Agricultura, o leite em pó e o composto lácteo são produtos diversos, embora lácteos, não sendo fonte para elidir a ação fiscal de que ele seria o antigo leite em pó modificado identificado na Portaria nº 04/01 do Ministério da Agricultura, portaria esta não mais vigente à época dos fatos geradores, que, conforme argumento defensivo poderia dar outra identificação ao produto “composto lácteo”.

Ressalte-se ainda, para consubstanciar toda a análise ora feita, que a administração tributária estadual somente inseriu o composto lácteo como produto contemplado com redução da base de cálculo de modo que a carga tributária equivalente corresponda a 7%, a partir de 17/06/12 mediante alteração da redação contida no art. 268, XXV do Decreto nº 13.780/12, por meio do Decreto nº 16.151/12.

Como os fatos geradores, objeto desta autuação, são anteriores a alteração da norma acima indicada (2010 e 2011), o produto “composto lácteo” era tributado pela alíquota de 17%, sendo correto o lançamento fiscal.

No mais, este é o entendimento prevalente nas decisões emanadas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos CJF 0142-11/14, CJF 0147-11/14, CJF 0168-11/14, CJF 0289-11/14 e CJF 0313-11/14.

**Infração mantida**

**INFRAÇÃO 02 – Utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento.**

O impugnante entende ter direito ao aproveitamento do crédito fiscal ora glosado, já que relacionado diretamente à sua atividade, que, preponderante, é o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, e consiste, basicamente, no recebimento de mercadorias de outros estabelecimentos, em transferência, ou na compra de mercadorias de outras empresas para posterior comercialização. Nesta atividade de comercialização, contrata empresas prestadoras de serviços de transporte, sendo que se responsabiliza pela aquisição do combustível (óleo diesel) utilizado neste transporte, havendo controle vinculado aos trajetos percorridos na execução do mesmo. O entende como insumo de sua atividade.

E esta linha de raciocínio conduz para os demais materiais glosados (por exemplo, óleo compressor e óleo de refrigeração).

Preliminarmente ressalto de que é vedado a este Colegiado, foro administrativo, a discussão de inconstitucionalidade, ou não, da norma tributária vigente conforme disposições contidas no art. 167, I, do RPAF/BA.

No mais, a Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais embora o seu art. 20 disponha sobre o direito do contribuinte de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I que somente darão direito ao crédito fiscal as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1ª da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, definia como material de uso e consumo mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Firmada tal premissa, todos os materiais glosados, a exemplo de óleo compressor e óleo de refrigeração, embora essenciais ao funcionamento dos caminhões de terceiros, como dito, são claramente materiais de uso e consumo, e, inclusive, utilizados, como informado pelo impugnante, em veículos não pertencentes à empresa autuada.

Quanto ao óleo diesel, utilizado nos veículos de terceiros e adquiridos pelo autuado para a frota que lhe dá apoio a sua comercialização dos produtos, conforme relatado pela empresa, ressalta-se, em primeiro, que o contribuinte não é indústria, e sim filial atacadista, atuando no ramo de comercialização, pelo que não utiliza insumos em processo industrial, como alega.

Em segundo, trata-se da utilização de crédito fiscal em razão da aquisição, neste e em outros Estados, de óleo diesel para uso em veículos de terceiros, como informado, que estariam sendo utilizados no transporte de suas mercadorias, sendo consumido em tal atividade. Ou seja, o impugnante não tem como atividade a prestação de serviços de transporte, não se enquadrando nas situações previstas no arr. 93, do RICMS/97, que dariam direito ao uso do crédito fiscal sobre o óleo diesel.

No entanto, se o contribuinte houvesse comprovado, trazendo aos autos cópias dos contratos de serviços de transportes que lhe foram prestados para a entrega de suas mercadorias aos seus clientes, contratos estes onde estivesse comprovado de que a aquisição do combustível seria custo seu naquelas operações de transporte de mercadorias (com datas de vigência compatíveis com tais aquisições realizadas em nome do sujeito passivo), e, ainda se os locais de aquisição dos combustíveis fossem compatíveis com as rotas de entrega de suas mercadorias e os documentos fiscais com o destaque do imposto, poderia comprovar a sua alegação de que estas aquisições ocorreram como parte do seu custo para entrega da mercadoria vendida, uma vez que § 1º, I, do art. 93, determinava que:

Art. 93 .....

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*



*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.*

Afora tais determinações, § 1º do art. 359, do RICMS/97 assim previa:

Art. 359. ...

*§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item "008 - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS:*

*I - mercadorias destinadas a outro estabelecimento para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos tributados, bem como para aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial, da extração, da geração ou da prestação, sendo estas tributadas;*

Entretanto, tal situação, em qualquer momento, resta provada nos autos.

E esta linha de condução do presente voto é seguida por outros julgados deste CONSEF, como se denota através do Acórdão Nº 0118-03/11, trazida aos autos pelo próprio autuante (fls. 3073/3092) decisão esta ratifica, com o apoio da PGE/Profis, através do Acórdão CJF Nº 0351-11/11 (fls. 3093/3108).

Por fim, a respeito do julgamento do STJ no Recurso Especial nº 1.175.166, trazido pelo impugnante para corroborar sua tese, na situação posta ela não serve de lastro para desconstituir a infração. Afora que não tem qualquer efeito vinculante.

E quanto a Decisão Normativa CAT nº 1/2001, do Estado de São Paulo, é legislação de outro Estado, não podendo ser aplicada no Estado da Bahia.

Por tudo exposto a infração 02 é mantida em sua totalidade.

INFRAÇÃO 03 - versa sobre o recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O autuante consignou que a empresa aplicou a alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97 sem cumprir o que determina a previsão legal contida no § 1º, II do art. 51, do RICMS/97, ou seja, a aplicação do desconto de forma expressa no documento fiscal.

O defendente argumenta de que embora não tenha destacado, de forma expressa, o benefício nas notas fiscais, o desconto foi repassado para as adquirentes das mercadorias, como consta no campo "dados adicionais" das notas fiscais, que juntou por amostragem. Portanto, ainda que tenha existindo um eventual descumprimento de obrigação acessória, entende não ser razoável desconsiderar o benefício fiscal, já que os mesmos ocorreram, sendo efetivamente repassado.

O do RICMS/97, à época dos fatos geradores ora guerreados, assim determinava:

**Art. 50.** As alíquotas do ICMS são as seguintes:

**I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subsequente:**

**Art. 51.** Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

**I - 7% nas operações com:**

**c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV) e de mercadorias**

*consideradas supérfluas (alíneas "a" a "j" do inciso II do presente artigo);*

*§ 1º Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c" do inciso I deste artigo:*

*I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;*

*II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal.*

Diante da norma acima transcrita, o regulamento baiano do ICMS não estipulou um percentual específico de desconto. Apenas estabeleceu que fosse repassado o desconto correspondente a aproximadamente o valor do benefício voltado aos adquirentes das mercadorias resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%.

No entanto, estabeleceu que tal desconto deve constar expressamente no documento fiscal já que tal medida visa resguardar tanto o fisco como o contribuinte de problemas futuros, inclusive podendo desaguar em situação onde o sujeito passivo pode não ter condições de provar se obedeceu, ou não, a norma regulamentar, principalmente pelo fato de que aqui se estar a falar em benefício fiscal condicional.

Diante das determinações legais e do argumento do autuado, esta 4ª JJF na busca de saber se existiu, ou não, os descontos estabelecidos na norma regulamentar, determinou diligência à Infaz Origem para que o autuante intimasse o contribuinte a apresentar provas de que havia, de fato, concedido tais descontos, mesmo por amostragem por cada exercício, já que a simples anotação no campo "Informações Complementares" dos documentos fiscais, não é prova efetiva para ser utilizada como parâmetro a estabelecer conexão de preço entre as mercadorias vendidas para contribuinte com atividade normal com aquelas à microempresa e pequena empresa.

A empresa foi intimada para fazer tal comprovação (fl. 3126). No entanto, ao se manifestar sobre este pedido (fls. 3129/3131), mais uma vez, apresenta o mesmo argumento de sua inicial, ou seja, de que no campo "Informações Complementares" das notas fiscais existe a indicação de que o desconto foi repassado aos adquirentes das mercadorias, não se mostrando "*razoável desconsiderar o benefício fiscal*". Apresenta cópias de documentos fiscais (fls. 3147/3198) referente aos exercícios de 2010 e 2011 de suas vendas às micro e empresas de pequeno porte na forma arguida (fls. 3147/3198).

Ora, toda a busca desta 4ª JJF foi dar todo o prazo possível, e legal, ao contribuinte para que ele provasse que o benefício fiscal tinha sido, de fato, repassado aos adquirentes. Ele não atendeu, preferindo conduzir sua argumentação em não ser razoável desconsiderar a sua conduta e apresentando documentos fiscais de vendas às microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes (pessoas físicas). Aqui não se estar a desconsiderar a conduta do contribuinte, mas sim, buscar a verdade material, a qual não se conseguiu obter êxito. O que a empresa deveria ter feito era demonstrar que os preços praticados para suas vendas aos adquirentes estavam menores do que aqueles praticados às empresas com enquadramento outro.

Diante do exposto, não se pode acolher o argumento defensivo.

O impugnante ainda insurge-se quanto à inclusão das vendas com CFOP 5910 e 5949, entendendo de que nestes casos não há aquisição de mercadoria, portanto não se podendo aplicar as determinações do art. 51, I, "c", do RICMS/97.

Razão assiste ao autuante quando prestou sua informação fiscal.

Em relação ao CFOP 5949, o impugnante entendeu que ele se tratava de "simples remessa". No entanto, acertadamente, o fiscal chamou a atenção de que tal CFOP não trata de simples remessa, mas sim de "Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado", onde se

classificam as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores descritos em relação às saídas ou prestações de serviços dentro do Estado (vendas efetivas), sendo que “simples remessa” por ser situação específica tem CFOPs, igualmente específico.

Quanto ao CFOP 5910, de igual sorte, não há que se acolher o argumento de defesa. Tal CFOP abrangia as remessas em bonificação, doação ou brinde. O impugnante afirma que foram operações de remessas de brindes, portanto não havendo “aquisições de mercadorias”, o que leva a não se aplicar o repasse de forma expressa no documento fiscal.

Ora, quer sejam brindes ou bonificações, as operações são tributadas. Sendo operação tributada, deve obedecer às determinações legais e às condições legais do art. 51, I, "c", do RICMS/97, não tendo importância terem suas saídas consignadas com o CFOP 5910.

Portanto, o argumento de defesa não tem o condão de desconstituí-la e a infração 03 é mantida,

INFRAÇÃO 04 - diz respeito ao recolhimento a menos do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97, quando elas se encontravam com sua inscrição estadual inapta, conforme banco de dados da SEFAZ por ocasião da data das vendas.

O defendente apenas alega de que a infração, provavelmente, decorreu de vícios formais que implicaram em problemas na situação cadastral das adquirentes. Porém à margem de tais vícios, faz jus ao benefício previsto no art. 51, I, “c”, do RICMS/BA, uma vez que as empresas encontravam-se habilitadas, à época das operações, junto ao SINTEGRA e registradas como microempresas ou empresas de pequeno porte. Anexa alguns extratos atuais do SINTEGRA, por amostragem (fls. 1948/1971) e afirma não poder ser responsabilizado por posterior situação irregular das seus clientes.

Esta 4ª JJF buscou a verdade material dos fatos, já que os extratos do SINTEGRA anexados pelo impugnante não espelham a situação cadastral do contribuinte quando dos fatos geradores. Solicitou que o autuante apensasse aos autos a situação cadastral das empresas no período fiscalizado.

Cumprindo o que foi solicitado, o fiscal elaborou dois demonstrativos, um para cada exercício. Neles consta o período da venda de cada produto, a situação cadastral de cada empresa adquirente, o início da sua situação cadastral, bem como, a data do fim da situação cadastral. Da sua análise resta provado de que todas, no período fiscalizado, se encontravam irregulares perante o fisco estadual, não podendo a elas ser concedido qualquer benefício fiscal.

Estes demonstrativos foram entregues, em mídia eletrônica ao autuado, conforme “Recibo de Arquivos Eletrônicos” apensado aos autos à fl. 3124, que, e inclusive, foi apensado cópia ao PAF pelo próprio contribuinte (fls. 3142/3143).

O impugnante não apresenta mais pronunciamento sobre a matéria quando se manifestou a respeito do resultado da diligência levada a efeito (fls. 3129/3131).

A empresa também argumenta não ter qualquer responsabilidade quanto à regularidade cadastral dos destinatários de suas mercadorias. Este é argumento que não se pode dar guarida diante das determinações contidas no art. 142, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, que expressava:

*Art. 142. Além das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, emissão de documentos, escrituração das operações e prestações, fornecimento de informações periódicas e outras, são obrigações do contribuinte:*

*I - exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição do extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE);*

*II - exibir a outro contribuinte, quando solicitado, o extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE);*

Afora que, no presente caso, se está a discutir um benefício fiscal condicional, onde é imprescindível a regularidade dos contribuintes perante o fisco para que possa ser ele concedido, devendo a empresa autuada, quando de suas vendas, observar todas as determinações legais emanadas da legislação tributária deste Estado.

Assim não procedendo e não trazendo aos autos qualquer argumento que possa desconstituir as provas trazidas pelo fisco, somente posso alinhar-me com a autuação, a mantendo em sua totalidade.

INFRAÇÃO 05 - Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Conforme consta na descrição dos fatos o autuado aplicou a alíquota de 7% nas vendas para contribuintes enquadrados no regime normal de apuração do imposto, ao invés de 17% com a redução da base de cálculo em 41,176%, vez que a empresa é signatária de termo de acordo e os adquirentes das mercadorias devidamente “Ativos” no cadastro desta SEFAZ.

O argumento defensivo é o mesmo apresentado para a infração 04.

Visando dirimir qualquer dúvida sobre a situação cadastral das empresas adquirentes das mercadorias e a época dos fatos geradores, esta 4ª JF solicitou ao autuante que verificasse, e apensasse aos autos, a condição das empresas, ou seja, se microempresas, empresas de pequeno porte ou não. Caso existissem algumas na condição de micro e empresa de pequeno porte refizesse o levantamento fiscal, as apresentando em demonstrativo separado.

O fiscal autuante informa ter feito o levantamento fiscal apenas separando os dois exercícios, já que todos os adquirentes das mercadorias encontravam-se na situação de “normal” à época da autuação, não sendo micro, nem tampouco, empresas de pequeno porte. Nesta revisão apresentou o período da venda de cada produto, a situação cadastral de cada empresa adquirente, o início da sua situação cadastral, bem como, a data do fim da situação cadastral. Da sua análise resta provado de que todas, no período fiscalizado, se encontravam regularmente inscritas como contribuinte “normais” perante o cadastro desta Secretaria da Fazenda.

A empresa autuada foi chamada para tomar conhecimento da diligência realizada, porém não se manifestou a respeito desta específica matéria.

Assim, não trazendo aos autos qualquer argumento que possa desconstituir as provas trazidas pelo fisco, somente posso alinhar-me com a autuação, mantendo em sua totalidade a infração 05.

INFRAÇÃO 06 - Deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução, prevista no Decreto nº 7799/2000.

Toda a insurgência da empresa se prende a não aceitação do cálculo da proporcionalidade do estorno realizada pelo fisco. Em síntese, entende que este cálculo deve ser feito através do preço médio das entradas, bem como, neste cálculo, devem ser consideradas as devoluções existentes. Apresenta o cálculo pela empresa tomado (Total de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS (redução de base de cálculo) – Total de devoluções dos produtos X Preço médio da entrada dos produtos - fl. 178) e afirma que seguiu as determinações do art. 100, II, do RICMS/97 que assim determina.

*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:*

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

Estas disposições legais não estão sendo questionadas. A questão prende-se à forma de cálculo realizada pelo impugnante quando realizou tais estornos.

A empresa firmou acórdão de atacadista para utilização de tratamento tributário específico nas suas operações comerciais, e que consta estipulado no Decreto nº 7799/2000. O seu art. 6º dispõe:

*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.*

Ou seja, dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos que indica, 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, não havendo, neste caso, preço médio das entradas, nem, tampouco, operações de devoluções de mercadorias.

O relatório denominado "Infração 06\_Estorno de Crédito a Menor\_DEC 7799\_2011", constante do DVD da fl. 148, apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com número da nota fiscal, data, alíquota (12% ou 17%), 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 (fls. 107/116) e o valor da diferença de estorno.

Assim, adotou o procedimento de apurar o total das entradas tributadas à alíquota de 12% e 17% e sobre este montante aplicou o percentual de saídas com redução de base de cálculo, beneficiadas pelo Decreto nº 7799/00. Este procedimento foi correto, com base na legislação pertinente. Portanto, após ter encontrado o percentual de saídas com benefício do Decreto 7.799/00, estornou a parcela correspondente a 2% ou 7% do crédito excedente, haja vista que só teria direito a 10% de crédito fiscal.

Pelo exposto, não acolho as razões de defesa no sentido de que os cálculos efetuados pelo autuante estariam incorretos e mantenho a infração 06 em sua totalidade com a modificação das datas de ocorrências conforme demonstrativo a seguir, extraído da fl. 3122 que foi saneamento pelo fiscal autuante e apresentado ao contribuinte (fl. 3140).

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 06**

DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA (%)
28/02/2011	09/03/2011	10.960,12	60
31/03/2011	09/04/2011	56.532,55	60
30/06/2011	09/07/2011	22.222,59	60
31/08/2011	09/09/2011	4.363,52	60
30/09/2011	09/10/2011	3.726,60	60
<b>TOTAL</b>		<b>97.805,38</b>	

INFRAÇÃO 07 - Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias.

A defesa tomando por fundamento o critério constitucional da não-cumulatividade do imposto, defende a tese de que as câmaras frigoríficas nas quais é consumida energia elétrica são uma extensão do processo de fabricação de seus produtos, e estes, por se tratar de gêneros alimentícios, só estarão aperfeiçoados para serem consumidos se forem apresentados sob certas condições nas aludidas câmaras frigoríficas. Em assim sendo, equipara-se legalmente a estabelecimento industrial, como previsto no art. 9º do Regulamento do IPI, dando-lhe o direito ao creditamento do ICMS relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo.

O contribuinte está inscrito no cadastro estadual no segmento de comércio atacadista de produtos alimentícios. 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. Em assim sendo, o fato de utilizar equipamentos refrigeradores para conservar alimentos industrializados que irá distribuir não se configura como atividade industrial. A conservação em refrigerador, pela comercial atacadista, do produto acabado e destinado à comercialização, tem caráter comercial, não lhe dando o direito ao tratamento tributário relativo à indústria, no que tange ao crédito fiscal por consumo de energia elétrica. Em assim sendo, não se pode arguir, como feito as disposições do Regulamento do IPI (art. 9º).

A Lei nº 7.014/96, no art. 29, § 1º, III, “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2020, sendo observado, mais uma vez, que este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto.

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

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

*a) a partir de 1º novembro de 1996:*

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

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

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

*b) a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento, não indicadas na alínea anterior.*

A LC nº 87/96 dispõe:

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

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

*d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)*

E por fim, a respeito do Laudo Técnico apensado aos autos, este não tem o condão de desconstituir a infração, uma vez que sua confecção, em 2008, teve por objetivo definir o consumo de energia elétrica nos processos de industrialização, o que não é o caso presente.

Por tudo exposto, mantenho o lançamento da infração 07.

O recorrente ainda se insurge contra as penalidades impostas, as entendendo abusivas e confiscatórias.

Sobre tal tema, não cabe a este foro administrativo a discussão, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

E observo que o pedido para redução e/ou cancelamento de multa por descumprimento da obrigação principal inexistente previsão normativa para sua apreciação nesta instância de julgamento administrativo fiscal.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração com a modificação das datas de ocorrências da infração 06, conforme demonstrativo apresentado neste voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269352.0038/14-1**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.596.565,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" e VII, "a" e "b" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de setembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR