

**PROCESSO** - A. I. N° 206851.0074/11-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e FRIBARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDOS** - FRIBARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF n° 0160-01/16  
**ORIGEM** - INFRAZ BARREIRAS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 14/07/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0216-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado tratar-se de insumos na atividade fabril do contribuinte. Exação descabida. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO FISCAL. a) FALTA DE ESTORNO. I) SAÍDAS COM DISPENSA DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERNAS; II) SAÍDAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Acolhidas, em parte, as razões recursais para exclusão dos valores relativos ao período que decaiu o direito de constituir o crédito tributário. Comprovada parcialmente a exação. Modificada a Decisão; b) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. I) AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; II) ICMS-ST RECOLHIDO INDEVIDAMENTE. Constitui crédito fiscal do estabelecimento o valor do imposto anteriormente cobrado relativo às aquisições de insumo no processo industrial e os créditos recolhidos através de DAE com código de receita de ICMS-ST. Infrações insubstinentes. Mantida a Decisão. Recurso de Ofício NÃO PROVÍDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão n° 0160-01/16, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, consoante art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte que inconformado com a referida Decisão apresenta a peça recursal, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito de R\$4.411.556,77, em razão da constatação de cinco irregularidades, sendo objeto do Recurso de Ofício as infrações 1, 3 e 4, e objeto do Recurso Voluntário a exação 2, as quais são descritas a seguir:

Infração 1 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$313.799,46, 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;

Infração 2 – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$2.477.497,77, relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, 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;

Infração 3 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$713.525,80, referente a 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;

Infração 4 – Utilizou indevidamente como crédito fiscal o valor de R\$893.321,93, referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária, conforme demonstrativos Anexos 05 e 04, referente a DAES de recolhimento de antecipação tributária, lançado em seu livro de apuração do ICMS como crédito para compensação na apuração do ICMS a recolher.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$2.490.909,58, após rejeitar preliminar de nulidade do Auto de Infração; concluir que 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 e, no mérito, em razão das seguintes considerações:

Quanto à infração 1, a acusação é de que o autuado deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, inerente às aquisições de "produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino, e suíno, em estado natural, refrigerados, defumados, secos, congelados, 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.

Já a alegação defensiva é de que, em se tratando de um frigorífico, exerce a atividade de abate e processamento de alimentos; que as mercadorias não foram adquiridas para revenda, mas como matéria prima para industrialização (transformação) e, em consequência, 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.

Através do Parecer ASTEC nº 61/2013 (fls. 570/572) e da ultima diligência de fls. 660/667, a JJF confirmou a atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte, conforme visita in loco do estabelecimento, verificando equipamentos industriais, cujas fotos ilustrativas dos fatos foram anexadas, além de diversas cópias dos documentos, comprovando que as mercadorias adquiridas serviram de insumos e não para comercialização.

Assim, o órgão julgador concluiu que 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, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e julgou improcedente a infração 1.

Inerente à infração 2, a acusação é que o autuado deixou de estornar o crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, no valor de R\$2.477.497,77, correspondente à parte proporcional da redução de base de cálculo nas saídas internas subsequentes de mercadorias enquadradas na substituição tributária, 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, por tratar-se de produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, bufalino e suíno.

Objetivando a busca da verdade material, a JJF converteu o processo administrativo fiscal em diligências, que confirmaram a ausência de estorno dos créditos, conforme Parecer ASTEC nº 61/2013 (fls. 570/572) e, sobretudo, a última diligência, realizada por preposto estranho ao feito, oportunidade em que os cálculos dos estornos foram refeitos, incluindo 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 em R\$3.390.986,00.

Contudo, como não poderá ser agravada a infração para incluir as diferenças apuradas durante a diligência fiscal, que não fazem parte do lançamento de ofício e não poderão ser cobradas nesse PAF, a JJF representou à autoridade competente para verificar a possibilidade e pertinência de sua exigência, respeitando-se o período decadencial. Assim, julgou procedente a infração 2, no valor de R\$2.477.497,77.

Inerentes às infrações 3 e 4, tratam-se de crédito indevido de ICMS referente às mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no valor de R\$713.525,80, e de crédito indevido de ICMS, no valor de R\$893.321,93, recolhido a título de antecipação tributária através de DAE, lançados no Registro de Apuração do ICMS como crédito para compensação na apuração do ICMS.

A JJF converteu o PAF em diligência e restou caracterizado que as mercadorias adquiridas foram destinadas ao processo de industrialização. Assim, concluiu que, conforme determina a legislação, descabe a glosa do crédito fiscal, diante do regramento constante no art. 93, I, "b", RICMS BA-97, no qual aduzia 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, sendo descabida, portanto, a exigência de crédito fiscal indevido constante na infração 3.

Já a infração 4, por ter fulcro nos mesmos fundamentos legais da infração anterior, tendo o contribuinte, equivocadamente, promovido o recolhimento do ICMS-ST relativo à entrada de insumos ou matéria-prima, tem o direito de aproveitar como créditos fiscais o valor recolhido indevidamente a título de ICMS-ST, em relação às operações respectivas, sendo insubsistente a exigência no valor de R\$893.321,93.

Assim, a JJF concluiu pela procedência parcial do Auto de Infração no montante de R\$2.490.909,77, recorrendo de ofício para uma das Câmaras do CONSEF.

No Recurso Voluntário, de fls. 760 a 770 dos autos, o recorrente, preliminarmente, alega decadência do direito para constituição do crédito tributário, quanto à infração 2, em relação aos períodos anteriores a abril de 2007, por força do disposto no art. 150, §4º, c/c o art. 156, V, do CTN, e, no mérito, aduz que realizou as operações com amparo na Constituição que não permite o estorno em caso de operação de saída que tenha sido objeto de redução da base de cálculo.

Diz que o STJ já se pronunciou no sentido de que a redução na base de cálculo para fins de creditamento na apuração do ICMS é consectário do princípio da não-cumulatividade, sendo conduta fiscal ilegal a determinação de estorno proporcional do imposto, do que destaca que o STF ainda não pacificou a matéria de que seria vedado o aproveitamento integral do crédito nas hipóteses de redução da base de cálculo, ao reconhecer repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 635.688, com pauta de julgamento designada para 20/10/2016, ainda não concluído.

Assim, o recorrente entende que a infração 2 deve ser julgada improcedente, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, em prestígio à jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, valendo-se de hermenêutica mais favorável ao contribuinte quando controvertida a matéria em seu âmago de discussão jurídica.

Todavia, na probabilidade de se entender pela possibilidade de estorno proporcional, deve ser julgada improcedente por erro de procedimento de apuração fiscal, pois o agente fiscal não promoveu o estorno de créditos proporcionais à medida que foi reduzida a base de cálculo, conforme previsto no art. 78-B do RICMS/BA, o qual não estabelece o índice de redução, mas apenas que a redução da base de cálculo seja tal que a incidência seja de 7% nas operações de saídas. Porém, não autoriza o cancelamento integral do crédito tributário destacado nas

operações de entrada, devendo a fiscalização proceder ao estorno proporcional dos créditos de entrada de mercadorias, o que não ocorreu. Cita posicionamento do STJ com uso de precedentes do STF.

Diante do exposto, pugna que, em caso de admissão pelo estorno proporcional, seja dado provimento ao Recurso Voluntário para julgar improcedente a infração 2, por absoluta falta de amparo legal, especialmente quanto ao vício na apuração do estorno do crédito tributário em sua proporcionalidade.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo dos débitos exigidos nas infrações 1, 3 e 4 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, "a", do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, em relação à infração 2 do Auto de Infração, nos termos do art. 169,I, "b", do RPAF.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, verifica-se a improcedência dos valores exigidos nas infrações nºs: 1, 3 e 4 do Auto de Infração, visto que:

Quanto à infração 1, restou comprovado, através do Parecer ASTEC nº 61/2013, às fls. 570 a 572 dos autos, que se trata de contribuinte que desenvolve atividade industrial. Sendo assim, acertadamente a JJF concluiu, com a anuência do autuante, às fls. 660 a 667 dos autos, que 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, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Já na infração 3, ainda em decorrência de que as mercadorias adquiridas foram destinadas ao processo de industrialização, a JJF concluiu, também com a anuência do autuante, que descabe a exigência da glosa do crédito fiscal, diante do regramento constante no art. 93, I, "b", RICMS/97, no qual previa o direito ao crédito fiscal relativo às aquisições de matérias-primas no emprego em processo de industrialização.

De igual modo, no que tange à infração 4, o contribuinte tem direito de se creditar do valor recolhido indevidamente a título de ICMS-ST, relativo à entrada da insumos ou matéria-prima.

Assim, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Inerente às razões do Recurso Voluntário, inicialmente, quanto à prejudicial de mérito de decadência, relativo aos períodos anteriores a abril de 2007, por força do disposto no art. 150, §4º, do CTN, relativa à infração 2, única exação remanescente neste período, há de ressaltar que, quando da ciência ao sujeito passivo do Auto de Infração, ocorrida em 16/04/2017, já havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo ao período de janeiro de 2006 a março de 2007, o qual se extinguiu no prazo de cinco anos contados do respectivo fato gerador, consoante previsto no art. 150, §4º, do CTN, devendo tais valores ser considerados extintos nos termos do art. 156, V, do CTN.

Quanto às razões de mérito, o recorrente alega que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, a Constituição Federal não permite o estorno em caso de operação de saída que tenha sido objeto de redução da base de cálculo e, caso assim não entenda, a apuração do estorno dos créditos de entrada deve ser proporcional na medida em que foi reduzida a base de cálculo da saída, conforme previsto no art. 78-B do RICMS/BA, o que não ocorreu, sendo improcedente a infração.

Há de salientar que o estorno proporcional do crédito fiscal destacado no documento fiscal, quando da aquisição das mercadorias, nada mais é que a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, visto que as operações internas subsequentes de saídas destas

mesmas mercadorias ocorreram com o benefício fiscal de dispensa do ICMS, consoante art. 125, II, “a”, item “6.1”, do RICMS.

Sendo assim, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, o recorrente deveria proporcionalmente estornar o crédito fiscal correspondente, sob pena de acumular o imposto a mais do que efetivamente foi tributado quando da saída das mercadorias, em consonância com a decisão do STF.

No tocante à alegação de existência de erro no cálculo da apuração do estorno proporcional, à medida que não autoriza o cancelamento integral do crédito tributário destacado nas operações de entrada, devendo a fiscalização proceder ao estorno proporcional dos créditos de entrada de mercadorias, o que não ocorreu, há de registrar que o recorrente se equivoca em sua assertiva visto que, a título de exemplo, no mês de janeiro de 2007, o crédito constante no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS) é de R\$78.547,73 (fl. 200), enquanto o valor exigido na ação fiscal por falta de estorno de crédito é de R\$23.128,55, logo, não houve o cancelamento integral do crédito tributário, como afirma o recorrente.

Contudo, no aludido mês exemplificativo de janeiro/2007, restou apurado através de diligência realizada por preposto estranho ao feito, à fl. 692 dos autos, que o valor do crédito a estornar seria de R\$59.509,30 e não de R\$23.128,55, como consignado no lançamento de ofício, em razão dos seguintes cálculos:

ENTRADAS: Valor Contábil de R\$5.850.848,66; Base de Cálculo de R\$636.242,85; ICMS de R\$78.547,73;

SAÍDAS: Valor Contábil de R\$4.539.795,39; Base de Cálculo de R\$1.100.357,54 e percentual tributado de 24,24% (R\$1.100.357,54 / R\$4.539.795,39);

APURAÇÃO DO ESTORNO DE CRÉDITO de R\$59.509,30, decorrente do percentual não tributado de 75,76% (100% - 24,24%) sobre crédito efetivo de R\$78.547,73, ou seja, o contribuinte só teria direito ao crédito proporcional de R\$19.038,43.

Da análise entre o demonstrativo do autuante, no qual exige a glosa no valor de R\$23.128,55 (fl. 97), e da diligência que exige a glosa de R\$59.509,30 (fl. 692), observo ter pertinência o efetivado na diligência, visto que:

1. Considerou o efetivo crédito utilizado no mês de janeiro/2007 pelo contribuinte de R\$78.547,73, inclusive o valor referente às mercadorias *adquiridas com pagamento de imposto por antecipação*, o qual pela razão já exposta no Recurso de Ofício, inerente à infração 3, o contribuinte teria direito a se creditar, contudo, observando a proporcionalidade às saídas tributadas;
2. Apurou corretamente o índice de operações não tributadas, ao considerar as devidas saídas tributadas;
3. Aplicou o percentual correto das operações não tributadas sobre o efetivo crédito apropriado, de modo a apurar o devido estorno de crédito, como também avaliar sua repercussão no conta corrente do ICMS, detectando se importou em descumprimento de obrigação principal.

Diante destas considerações, tais análises são extensivas aos demais meses do levantamento fiscal original, salientando que os valores creditados em decorrência do recolhimento indevido do ICMS de antecipação tributária, efetivado pelo contribuinte, objeto da exação 4, foram devidamente considerados na diligência, conforme demonstrativo às fls. 692 e 693 dos autos.

Logo, chega-se à conclusão que ocorreu erro na apuração, porém, em favor do contribuinte. Tal fato foi comprovado através da diligência realizada por preposto fiscal estranho ao feito, às fls. 660 a 667 dos autos, na qual apurou o débito de R\$3.390.986,00, sendo originalmente exigido o ICMS de R\$2.477.497,77.

Contudo, como aduziu a JJF, no mesmo lançamento de ofício não poderá ser agravada a

exigência para incluir as diferenças apuradas na diligência fiscal, como também se verifica que decaiu o direito de a Fazenda Estadual constituir novo crédito tributário relativo aos exercícios fiscalizados de 2006/2010.

Assim, com exceção do período de janeiro de 2006 a março de 2007, no total de R\$502.520,01, o qual operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, concordo com a Decisão recorrida de que se devem manter os valores exigidos, por restar comprovado que foram lançados a menos, resultando na subsistência parcial da infração no valor de R\$1.974.977,76, relativo às competências de abril de 2007 a dezembro de 2010.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$1.988.389,57, após redução da infração 2 (R\$1.974.977,76) e manutenção da infração 5 (R\$13.411,81).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206851.0074/11-1, lavrado contra **FIBRARREIRAS AGRO INDUSTRIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.988.389,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGF/PROFIS