

A.I. Nº	- 269140.3007/16-2
AUTUADO	- BRF S.A.
AUTUANTE	- CLAUDIA LINS MENEZES LIMA
ORIGEM	- IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET - 14. 09. 2017

### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO.

**a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Autuante revisou lançamento após verificar erro no cálculo dos créditos fiscais utilizados indevidamente. Afastada a alegação de decadência. Prazo da decadência começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores quando ocorre utilização de crédito fiscal manifestamente ilegítimo. Infração 01 procedente em parte.

**b)** BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Bens do ativo imobilizado são materiais fundamentais para a produção de mercadorias e são considerados insumos da produção. É admitida a manutenção dos créditos fiscais vinculados às aquisições de bens do ativo utilizados na fabricação dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. Decadência do direito da exigência fiscal relativo ao período de 1º de janeiro a 10 de outubro de 2011, pois o início da ação fiscal foi cientificada em 11 de outubro de 2016, configurando prazo superior a cinco anos da ocorrência do fato gerador. Improcedente a exigência de crédito tributário contido na infração 02, em relação ao período de outubro/2011 a abril/2012. Infração 02 improcedente. Arguição de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$19.193,22, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (01.02.02) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrido de janeiro de 2011 a maio de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.649,54, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 (01.03.12) – utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, ocorrido nos meses de janeiro de 2011 a abril de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.543,68, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 140 a 155, demonstrando a sua tempestividade. O autuado alega que a presente autuação é absolutamente improcedente ou nula em razão de a exigência estar fundamentada em documentação fiscal absolutamente estranha à sua escrita, pelo fato do crédito tributário relativo ao período de 1º de janeiro a 13 de outubro de 2011 encontrar-se extinto, pois está alcançado pela hipótese de decadência prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em razão dos créditos escriturados no CIAP do estabelecimento serem legítimos, pois decorrentes da entrada de bens do ativo fixo diretamente empregados no processo produtivo, não tendo a Autoridade Fiscal feito qualquer prova acerca da não utilidade destes bens na

atividade-fim do estabelecimento e pelo fato da alteração do artigo 104, inciso VI, do RICMS/BA, pelo Decreto nº 12.080/10, em nada interferir nas operações realizadas, objeto do presente Auto de Infração.

Reitera que o auto de infração é nulo porque os demonstrativos não apresentam qualquer relação com os documentos fiscais emitidos pelo autuado e porque os códigos dos bens relacionados diferem completamente do código efetivamente utilizado pelo autuado.

Diz que a simples afirmação fiscal não basta para conferir validade ao ato administrativo. A prova produzida em procedimento fiscal preparatório para a lavratura da autuação está intrinsecamente relacionada à verdade dos fatos que fundamentam o lançamento à certeza da correspondente exigência fiscal.

Entende que faltou à Autoridade Fiscal comprovar, através de procedimento apuratório fundamentado, com coleta de dados, informações, análise e confrontação de documentos fiscais, que teria efetivamente recolhido o ICMS a menor, em decorrência de creditamento alegadamente indevido. Assim, conclui ser o auto de infração nulo, conforme disposto no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF).

Ressalta, ainda, que parcela do suposto crédito tributário ora exigido jamais poderia ter sido formalizada, tendo em vista que a mesma foi tacitamente homologada pela Fazenda da Bahia e, atualmente, encontra-se extinta nos moldes do artigo 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

Salienta que não deixou de recolher ou declarar o ICMS relativo aos períodos indicados na autuação. O que teria feito, segundo o equivocado entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal, foi, apenas, recolher com insuficiência o imposto devido, em razão do suposto aproveitamento a maior de crédito de ICMS.

Desta forma, o prazo para o Fisco Estadual examinar o cumprimento da obrigação tributária é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Durante este período, o Fisco poderia homologar o recolhimento ou proceder ao lançamento de ofício. Após o decurso do prazo, o direito de o Fisco lançar o tributo sofre a ação do tempo, operando-se a decadência deste direito, nos termos da disposição contida no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

Lembra que as duas supostas infrações deste auto de infração referem-se a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2011 a maio de 2012, enquanto, por sua vez, a ciência do presente lançamento de ofício se deu apenas em 13 de outubro de 2016, prazo superior a cinco anos.

O autuado alega que, de acordo com os §§ 2º e 3º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, somente os bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento não geram direito ao crédito de ICMS, dando-se como exemplo neste sentido os veículos para transporte pessoal.

Nega que os bens listados no presente lançamento poderiam ser tachados de bens “alheios à atividade do estabelecimento”, levando-se em conta a própria natureza das operações industriais desenvolvidas pela Impugnante naquele local.

Informa que a atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado encontra-se sujeita a rígidas normas sanitárias, que envolvem a climatização e padronização arquitetônica/construtiva das instalações produtivas, segundo exigido pelo Regulamento de Inspeção Sanitária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pois é dedicado ao ramo de alimentação animal, cujos produtos dali decorrentes são consumidos por seres humanos.

Entende que não há motivação da alegada conduta infracional cometida pela ora Impugnante e que o presente lançamento de ofício não atende às disposições previstas no artigo 142 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, sendo, por isto, notadamente insubsistente.

Em relação à infração 02, lembra que o estabelecimento autuado é dedicado a atividade industrial de fabricação de rações para consumo animal, produto este isento do recolhimento do ICMS em relação às respectivas saídas, conforme assegurado pelo artigo 20, inciso III, do Regulamento do ICMS/BA, com a redação do Decreto nº 6.284/97.

Diz que o artigo 104, inciso VI, do Regulamento do ICMS/BA, estabelece que o crédito de ICMS não seria estornado na hipótese de saídas subsequentes abrangidas pela isenção prevista no artigo 20 deste mesmo diploma, em decorrência de entradas de insumos em geral e material de embalagem utilizado na produção. Acrescenta que a redação do aludido dispositivo foi alterada pelo Decreto nº 12.080/10, o qual suprimiu do texto, tão somente, a parte que se referia aos créditos de ICMS oriundos dos serviços tomados.

Entende que é irrelevante no presente caso a supressão legal acima identificada, pois na dinâmica de produção do estabelecimento autuado os materiais, objeto da glosa fiscal, constituem insumos no processo industrial do estabelecimento autuado, garantindo o direito ao crédito de ICMS.

O autuado afirma que tem direito aos créditos decorrentes do ICMS suportado na aquisição de bens que, embora não integrem o produto final, representam elementos indispensáveis no processo produtivo do estabelecimento.

Em resumo, o autuado requer que o Auto de Infração nº 269140.3007/16-2 seja julgado inteiramente improcedente, com o cancelamento das exigências fiscais. Protesta pela produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria ora em debate, assim como em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

A autuante apresentou informação fiscal das fls. 186 a 198. Quanto à decadência, entende que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento conforme o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Dessa maneira, o tempo deve ser contado, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Assim, conclui que a decadência dos fatos geradores, relativos aos meses do exercício de 2011, somente se operou após o dia 31/12/2016.

Quanto à nulidade, informa que o Convênio ICMS nº 143/2006, dispõe acerca da instituição da Escrituração Fiscal Digital – EFD - em arquivo digital, de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS e que se constitui de um conjunto de registros de apuração de impostos, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Acrescenta que o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008 definiu os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, que contém informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

Salienta que os demonstrativos das infrações 01 e 02 foram retirados da EFD do contribuinte, mais precisamente BLOCO G referente à escrituração do CIAP. Assim, entende que não é possível a Empresa afirmar que desconhece o demonstrativo apresentado, pois a EFD foi preenchida pela empresa e entregue ao Fisco. Para eximir qualquer dúvida, a autuante anexou todo o CIAP do contribuinte (junção dos blocos G125 e G130), enviado através da EFD, onde pode ser constatado que o somatório das parcelas lançadas neste, somadas mensalmente, correspondem exatamente aos valores lançados a crédito de ativo imobilizado no Registro de Apuração do contribuinte.

Acrescenta que ao comparar, por exemplo, os valores lançados às folhas 45, 49, 53, 57 e 62 do presente processo com o somatórios das parcelas lançado no CIAP (totalização das parcelas mês a mês, demonstrativos analíticos e resumo) serão encontrados os mesmos valores. Os códigos e descrições que a Autuada diz desconhecer, foram preenchidos e utilizados por ela, para fazer o link entre os blocos da EFD.

No mérito, em relação à infração 01, a autuante lembra que o contribuinte incluiu no CIAP o valor referente a crédito de mercadorias para uso ou consumo, não vinculadas ao processo produtivo do estabelecimento nos anos de 2011 e 2012. Afirma que os créditos foram oriundos das aquisições de

materiais destinados à construção civil da unidade, ferramentas e outras mercadorias não destinadas à atividade industrial do contribuinte, conforme relação das fls. 10 a 29.

Reitera que a aquisição dos materiais de construção para serem aplicados nas obras de edificações da unidade fabril, à luz da legislação do ICMS, não gera direito a crédito, haja vista, estes, serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção de obras no seu estabelecimento. Cita o Parecer da DITRI nº 6734/2012 como alinhado ao seu entendimento.

A autuante ressalta que para efeito de caracterização de bens do ativo imobilizado, para fins de aplicabilidade da legislação do ICMS classificam-se como bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento todos aqueles relacionados diretamente com sua atividade-fim, excluindo-se do referido conceito os materiais diversos não relacionados diretamente com a atividade produtiva, assim como também as ferramentas ou peças de reposição, sendo, dessa forma, todos considerados como material de uso e consumo. Cita a seu favor o Acórdão CJF Nº 0270-11/09.

No entanto, ao revisar a presente Autuação, durante a elaboração da informação fiscal, a autuante verificou que as glosas não foram feitas corretamente em razão de erro na totalização e também que, no mês de 05/2012, o contribuinte não lançou os valores do crédito do CIAP, de modo que neste mês não houve infração a cobrar. Após os ajustes, infração totalizou R\$ 4.100,15, conforme demonstrativo à fl. 195.

Em relação à infração 02, a autuante explica que a regra do Artigo 20, §3º, da LC 87/96 foi trazida para a lei estadual nº 7014/96 no seu artigo 30, II e o artigo 104, inciso VI do RICMS/97 e o Artigo 264, Inciso XVIII, alínea c, do Decreto 13780/12, restringem a manutenção dos créditos aos produtos e insumos utilizados na fabricação dos produtos contemplados pela isenção.

Assim, entende que os bens do ativo imobilizado não estão incluídos nos critérios de manutenção do crédito, devendo a parcela relativa às saídas isentas, serem estornadas como determina o Art. 93, §17º, inciso II do decreto 6284/97 e o Art. 29, §6º, inciso II da lei 7014/96. Para tanto foi efetuado o cálculo do percentual das saídas isentas em relação ao total das saídas. Ao final, anexou os mesmos demonstrativos apresentados anteriormente com os cálculos do imposto reclamado.

O autuado foi intimado para tomar ciência da informação fiscal, conforme documentos às fls. 274 e 275, mas não apresentou manifestação.

## **VOTO**

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de que os documentos fiscais relacionados nos demonstrativos de débito não apresentam relação com os documentos fiscais emitidos pelo autuado, bem como os códigos dos bens relacionados. Tanto os documentos fiscais como os respectivos códigos dos seus itens foram emitidos pelos fornecedores do autuado e não poderiam ter qualquer relação com os documentos fiscais e códigos utilizados pelo autuado quando da emissão de suas notas fiscais.

Os referidos itens, descritos no demonstrativo de fls. 10 a 29, referem-se a produtos que não são comercializados pelo autuado e, portanto, não haveriam de constar em documentos fiscais por ele emitidos. Todos os itens estão identificados no demonstrativo, que traz, ainda, o número do documento fiscal de aquisição, a data de emissão e o valor do imposto supostamente apropriado indevidamente. Ademais, os demonstrativos foram baseados nas informações contidas no BLOCO G da escrituração do CIAP na EFD do contribuinte, conforme CD à fl. 272.

Rejeito o pedido de reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública de exigir crédito tributário em relação à infração 01, relativo ao período de 1º de janeiro a 13 de outubro de 2011, em razão da ciência do presente lançamento de ofício ter ocorrido em 13 de outubro de 2016.

Visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado (PGE) expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, nos termos do Decreto nº 11.737/09, consolidando a orientação jurídica na esfera administrativa de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, situação que caracteriza hipótese de dolo, fraude ou simulação, devendo ser contado o prazo com fundamento no art. 173, inc. I do CTN.

Ainda de acordo com a PGE, esse entendimento deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que foi editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF, dando substrato jurídico para negação à aplicação da norma prevista no art. 107-B, § 5º, do COTEB.

Já entrando no mérito da infração 01, os produtos relacionados das fls. 10 a 29 são manifestamente materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e jamais poderiam ser escriturados como bens do ativo imobilizado, sendo indevidos os créditos fiscais apropriados que implicaram em redução do saldo devedor do ICMS. São camisas de eletricitas, cartões digitais para uso em equipamentos de informática, ferramentas, mantas, materiais para construção, tubos, etc.

A autuante revisou o demonstrativo da infração 01 em decorrência de ter verificado a ocorrência de erro para mais na soma dos valores dos créditos fiscais que deveriam ser glosados, reduzindo o valor do lançamento tributário, e também por ter constatado que o autuado não lançou os valores do crédito do CIAP no mês de maio de 2012, razão pela qual descabe a sua exigência. Assim, reconheço como procedente em parte a infração 01 no valor de R\$4.100,15, conforme demonstrativo sintético à fl. 199 e analítico das fls. 245 a 262.

Em relação à infração 02, ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de exigir crédito tributário referente ao período de 1º de janeiro de 2011 a 10 de outubro de 2011. A ciência do início da ação fiscal somente ocorreu em 11 de outubro de 2016, conforme documento à fl. 06. O autuado declarou a ocorrência das operações ou prestações tributáveis e a utilização de créditos fiscais que não poderiam ser caracterizados como manifestamente ilegítimos. Nesse caso, de acordo com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, o prazo de decadência conta-se a partir da ocorrência do fato gerador.

Em relação ao período de 11 de outubro de 2011 a 30 de abril de 2012, observo que a exigência de crédito tributário decorre do entendimento da autuante de que os créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, não estariam abrangidos pela regra de manutenção de crédito estabelecida na alínea “c” do inciso XVIII do art. 264 do RICMS/12 e no art. 104, inciso VI do RICMS/97.

O texto dos dispositivos regulamentares anteriormente indicados estabeleciam que a manutenção de crédito se aplicaria às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, conforme alínea “c” do inciso XVIII do art. 264:

*“c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;”.*

De acordo com o significado extraído do site [www.meusdicionarios.com.br](http://www.meusdicionarios.com.br), a palavra insumo representa os elementos fundamentais para o desenvolvimento de certo produto ou serviço. São todos os itens necessários para obtenção do produto final. São equipamentos, dinheiro, mão de obra, matéria-prima, etc. Ainda de acordo com o significado dado no referido site, o insumo pode ser classificado nas seguintes categorias:

- 1- Fator de produção: são os equipamentos, as máquinas, o trabalho e o capital gasto na produção.

2- Matéria-prima: são os materiais que são agregados durante o processo de fabricação de qualquer produto, tornando-se assim parte do mesmo.

Assim, a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem são insumos, mas nem todo insumo é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. O próprio texto da alínea “c” do inciso XVIII do art. 264 do RICMS/12 acrescenta, após citar as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que a manutenção de crédito também se aplica aos demais insumos utilizados na fabricação, indicando que o universo de insumos não se restringe a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Convém destacar que não há na legislação tributária do Estado da Bahia qualquer definição do conceito de insumo, seja para ratificar o significado consagrado nos dicionários ou para dar um sentido restrito na aplicação de alguma norma, como fez, por exemplo, a Receita Federal ao definir insumos para efeito da incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 estabeleceu uma definição restritiva ao conceito de insumos no cálculo dos créditos que poderiam ser utilizados para descontar os débitos na apuração da COFINS, conforme a seguir:

*§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

O efeito restritivo da norma federal é destacado no final da alínea quando é ressaltado que não serão permitidos os créditos vinculados aos insumos que “*estejam incluídos no ativo imobilizado*”. Solução idêntica foi dada pela alínea “a” do inciso I do § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02 para a apuração do PIS/PASEP.

Efeito restritivo semelhante foi dado também, por exemplo, no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87/96 na definição de custo da mercadoria produzida para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa. A norma adotou um conceito restritivo para aplicação exclusiva ao caso em destaque, não cabendo a sua aplicação em outras situações não previstas expressamente.

Desta forma, considerando que a interpretação da legislação tributária que concede benefícios deve ser dada literalmente, concluo que os bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo são insumos, pois são materiais fundamentais para o desenvolvimento ou para a produção de algo, e a utilização de crédito fiscal relativo às suas entradas na compensação para apuração do saldo devedor do ICMS está prevista no inciso V do art. 309 do RICMS/12. Destaco que, apesar de ser considerado insumo quando utilizado na planta industrial, a apropriação do crédito fiscal referente a aquisição desses ativos imobilizados devem seguir o tratamento estabelecido na legislação para aproveitamento à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Ademais, a regra contida no dispositivo regulamentar visou restringir a manutenção de crédito ao tipo de estabelecimento em que ocorria a entrada das mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 100/97 e não a origem dos créditos fiscais. A regra que outrora admitia o crédito fiscal a qualquer estabelecimento onde se realizasse operações com as referidas mercadorias passou a partir de 01/05/2010 a ficar restrita aos estabelecimentos agropecuários ou industriais, conforme art. 104, inciso VI do RICMS/97.

Desse modo, considero improcedente a exigência de crédito tributário contido na infração 02, para exigir estorno de crédito fiscal vinculado às aquisições de bens do ativo imobilizado utilizados na fabricação dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97.

Cumpra ressaltar que, embora não altere o percentual da multa inicialmente aplicada, entendo que a autuante se equivocou ao informar o dispositivo relativo à multa sobre a infração 01 descrita nos autos e demonstrada nas planilhas anexadas. Por ter importado em descumprimento de obrigação tributária principal, o valor do tributo exigido pela utilização indevida de crédito fiscal deve ser acrescido da multa tipificada na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$4.100,15, referente à infração 01, nos termos do demonstrativo à fl. 199.

#### **VOTO DIVERGENTE (quanto ao mérito da Infração 2)**

Dirirjo do Relator em relação ao mérito da Infração 02 por entender que o conceito de insumos não pode ser interpretado de maneira ampla, incluindo os equipamentos, os quais devem ser escriturados como ativo imobilizado.

Vejam os que diz o Art. 111 da Lei nº 5.172/66 – CTN:

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”*

Conforme explicita o inciso I do Art. 111 do CTN transcrito acima, a interpretação referente a benefícios tributários deve ser efetuada de forma literal, de maneira que os seus efeitos não ultrapassem a redação ali exposta. Sendo assim, não podemos ampliar o conceito dos institutos ali relacionados, e sim o traduzir de maneira restritiva.

A palavra insumo vem do inglês “input”, significando todos os fatores de produção que adentram o processo produtivo que gerará o resultado, o produto final, que é o “output”. Sendo assim, não há como entender que o ativo imobilizado da empresa, ou seja, as máquinas e equipamentos, estejam abarcadas neste conceito, pois atuam do processo de forma fixa, fazem parte da indústria, não do produto, assim como o imóvel em que estão instalados.

Também entendo que os bens do ativo imobilizado são fundamentais para o desenvolvimento de qualquer produção, mas isso não pode implicar em interpretação extensiva para incluir o crédito fiscal relativo à sua aquisição em um benefício fiscal.

Observamos que a palavra insumo é interpretada de forma estrita em toda a legislação tributária, conforme se extrai da legislação do PIS e da COFINS, Art. 8º, 4º, I, “a” da Instrução Normativa SRF nº 404/04 e Art. 66, 5º, I, “a” da Instrução Normativa SRF nº 247/02, abaixo transcritos:

*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

...

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;*

...

**§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

**a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;"** (grifos nossos)

"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

**I - das aquisições efetuadas no mês:**

...

**b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:**

**b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou**

**b.2) na prestação de serviços;**

...

**§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

**a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;"** (grifos nossos)

Quanto ao ICMS, também assim é o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, conforme disposto na ementa da resposta à Consulta 057/2015, transcrita abaixo:

**"ICMS - CONCEITO DE INSUMO - ORIENTAÇÃO DA RECEITA ESTADUAL – MEF 27149 – LEST MG**

Consulta nº : 057/2015

PTA nº : 45.000007730-26

Consultante : Signus do Brasil Comércio de Materiais Hospitalares Ltda.

Origem : Belo Horizonte - MG

**E M E N T A**

**ICMS - CONCEITO DE INSUMO -** Para os fins da legislação tributária do ICMS, consideram-se insumos a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, consoante inciso V do art. 66 do RICMS/02."

E, se o legislador quisesse manter o crédito fiscal referente ao ativo imobilizado, o teria efetuado expressamente, assim como o fez no inciso XXIV do mesmo Art. 264 do RICMS/BA, *in verbis*:

"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

...

**XXIV - as entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no anexo único do Conv. ICMS 01/99, desde que as operações não sejam tributadas ou tenham tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao IPI ou ao imposto de importação;"**



Não há como interpretar que os equipamentos estão abarcados pelo conceito de insumo em um inciso de um artigo, quando em outro inciso do mesmo artigo explicita que os equipamentos são diferentes dos insumos. Se não fosse assim, seria o sepultamento da interpretação sistemática das normas que regem o ICMS.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Infração 02, sendo devido o estorno de crédito em relação ao período posterior a 14 de outubro de 2011.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** o Auto de Infração nº **269140.3007/16-2**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.100,15**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE – Infração 02

**A.I. Nº** - 269140.3007/16-2  
**AUTUADO** - BRF S.A.  
**AUTUANTE** - CLAUDIA LINS MENEZES LIMA  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 14. 09. 2017

### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0145-01/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO.

**a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Autuante revisou lançamento após verificar erro no cálculo dos créditos fiscais utilizados indevidamente. Afastada a alegação de decadência. Prazo da decadência começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência dos fatos geradores quando ocorre utilização de crédito fiscal manifestamente ilegítimo. Infração 01 procedente em parte.

**b)** BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. Bens do ativo imobilizado são materiais fundamentais para a produção de mercadorias e são considerados insumos da produção. É admitida a manutenção dos créditos fiscais vinculados às aquisições de bens do ativo utilizados na fabricação dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. Decadência do direito da exigência fiscal relativo ao período de 1º de janeiro a 10 de outubro de 2011, pois o início da ação fiscal foi cientificada em 11 de outubro de 2016, configurando prazo superior a cinco anos da ocorrência do fato gerador. Improcedente a exigência de crédito tributário contido na infração 02, em relação ao período de outubro/2011 a abril/2012. Infração 02 improcedente. Arguição de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/09/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$19.193,22, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (01.02.02) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrido de janeiro de 2011 a maio de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.649,54, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 (01.03.12) – utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, ocorrido nos meses de janeiro de 2011 a abril de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$14.543,68, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 140 a 155, demonstrando a sua tempestividade. O autuado alega que a presente autuação é absolutamente improcedente ou nula em razão de a exigência estar fundamentada em documentação fiscal absolutamente estranha à sua escrita, pelo fato do crédito tributário relativo ao período de 1º de janeiro a 13 de outubro de 2011 encontrar-se extinto, pois está alcançado pela hipótese de decadência prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em razão dos créditos escriturados no CIAP do estabelecimento serem legítimos, pois decorrentes da entrada de bens do ativo fixo diretamente empregados no processo produtivo, não tendo a Autoridade Fiscal feito qualquer prova acerca da não utilidade destes bens na

atividade-fim do estabelecimento e pelo fato da alteração do artigo 104, inciso VI, do RICMS/BA, pelo Decreto nº 12.080/10, em nada interferir nas operações realizadas, objeto do presente Auto de Infração.

Reitera que o auto de infração é nulo porque os demonstrativos não apresentam qualquer relação com os documentos fiscais emitidos pelo autuado e porque os códigos dos bens relacionados diferem completamente do código efetivamente utilizado pelo autuado.

Diz que a simples afirmação fiscal não basta para conferir validade ao ato administrativo. A prova produzida em procedimento fiscal preparatório para a lavratura da autuação está intrinsecamente relacionada à verdade dos fatos que fundamentam o lançamento à certeza da correspondente exigência fiscal.

Entende que faltou à Autoridade Fiscal comprovar, através de procedimento apuratório fundamentado, com coleta de dados, informações, análise e confrontação de documentos fiscais, que teria efetivamente recolhido o ICMS a menor, em decorrência de creditamento alegadamente indevido. Assim, conclui ser o auto de infração nulo, conforme disposto no artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF).

Ressalta, ainda, que parcela do suposto crédito tributário ora exigido jamais poderia ter sido formalizada, tendo em vista que a mesma foi tacitamente homologada pela Fazenda da Bahia e, atualmente, encontra-se extinta nos moldes do artigo 156, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

Salienta que não deixou de recolher ou declarar o ICMS relativo aos períodos indicados na autuação. O que teria feito, segundo o equivocado entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal, foi, apenas, recolher com insuficiência o imposto devido, em razão do suposto aproveitamento a maior de crédito de ICMS.

Desta forma, o prazo para o Fisco Estadual examinar o cumprimento da obrigação tributária é de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Durante este período, o Fisco poderia homologar o recolhimento ou proceder ao lançamento de ofício. Após o decurso do prazo, o direito de o Fisco lançar o tributo sofre a ação do tempo, operando-se a decadência deste direito, nos termos da disposição contida no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional.

Lembra que as duas supostas infrações deste auto de infração referem-se a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2011 a maio de 2012, enquanto, por sua vez, a ciência do presente lançamento de ofício se deu apenas em 13 de outubro de 2016, prazo superior a cinco anos.

O autuado alega que, de acordo com os §§ 2º e 3º, do artigo 20, da Lei Complementar nº 87/96, somente os bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento não geram direito ao crédito de ICMS, dando-se como exemplo neste sentido os veículos para transporte pessoal.

Nega que os bens listados no presente lançamento poderiam ser tachados de bens “alheios à atividade do estabelecimento”, levando-se em conta a própria natureza das operações industriais desenvolvidas pela Impugnante naquele local.

Informa que a atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado encontra-se sujeita a rígidas normas sanitárias, que envolvem a climatização e padronização arquitetônica/construtiva das instalações produtivas, segundo exigido pelo Regulamento de Inspeção Sanitária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pois é dedicado ao ramo de alimentação animal, cujos produtos dali decorrentes são consumidos por seres humanos.

Entende que não há motivação da alegada conduta infracional cometida pela ora Impugnante e que o presente lançamento de ofício não atende às disposições previstas no artigo 142 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, sendo, por isto, notadamente insubsistente.

Em relação à infração 02, lembra que o estabelecimento autuado é dedicado a atividade industrial de fabricação de rações para consumo animal, produto este isento do recolhimento do ICMS em relação às respectivas saídas, conforme assegurado pelo artigo 20, inciso III, do Regulamento do ICMS/BA, com a redação do Decreto nº 6.284/97.

Diz que o artigo 104, inciso VI, do Regulamento do ICMS/BA, estabelece que o crédito de ICMS não seria estornado na hipótese de saídas subsequentes abrangidas pela isenção prevista no artigo 20 deste mesmo diploma, em decorrência de entradas de insumos em geral e material de embalagem utilizado na produção. Acrescenta que a redação do aludido dispositivo foi alterada pelo Decreto nº 12.080/10, o qual suprimiu do texto, tão somente, a parte que se referia aos créditos de ICMS oriundos dos serviços tomados.

Entende que é irrelevante no presente caso a supressão legal acima identificada, pois na dinâmica de produção do estabelecimento autuado os materiais, objeto da glosa fiscal, constituem insumos no processo industrial do estabelecimento autuado, garantindo o direito ao crédito de ICMS.

O autuado afirma que tem direito aos créditos decorrentes do ICMS suportado na aquisição de bens que, embora não integrem o produto final, representam elementos indispensáveis no processo produtivo do estabelecimento.

Em resumo, o autuado requer que o Auto de Infração nº 269140.3007/16-2 seja julgado inteiramente improcedente, com o cancelamento das exigências fiscais. Protesta pela produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria ora em debate, assim como em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

A autuante apresentou informação fiscal das fls. 186 a 198. Quanto à decadência, entende que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo para homologação do lançamento conforme o disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece como prazo de decadência 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Dessa maneira, o tempo deve ser contado, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Assim, conclui que a decadência dos fatos geradores, relativos aos meses do exercício de 2011, somente se operou após o dia 31/12/2016.

Quanto à nulidade, informa que o Convênio ICMS nº 143/2006, dispõe acerca da instituição da Escrituração Fiscal Digital – EFD - em arquivo digital, de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS e que se constitui de um conjunto de registros de apuração de impostos, referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, bem como de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Acrescenta que o Ato COTEPE/ICMS nº 09/2008 definiu os documentos fiscais, as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD, que contém informações fiscais e contábeis, bem como quaisquer outras informações que venham a repercutir na apuração, pagamento ou cobrança de tributos de competência dos entes conveniados.

Salienta que os demonstrativos das infrações 01 e 02 foram retirados da EFD do contribuinte, mais precisamente BLOCO G referente à escrituração do CIAP. Assim, entende que não é possível a Empresa afirmar que desconhece o demonstrativo apresentado, pois a EFD foi preenchida pela empresa e entregue ao Fisco. Para eximir qualquer dúvida, a autuante anexou todo o CIAP do contribuinte (junção dos blocos G125 e G130), enviado através da EFD, onde pode ser constatado que o somatório das parcelas lançadas neste, somadas mensalmente, correspondem exatamente aos valores lançados a crédito de ativo imobilizado no Registro de Apuração do contribuinte.

Acrescenta que ao comparar, por exemplo, os valores lançados às folhas 45, 49, 53, 57 e 62 do presente processo com o somatórios das parcelas lançado no CIAP (totalização das parcelas mês a mês, demonstrativos analíticos e resumo) serão encontrados os mesmos valores. Os códigos e descrições que a Autuada diz desconhecer, foram preenchidos e utilizados por ela, para fazer o link entre os blocos da EFD.

No mérito, em relação à infração 01, a autuante lembra que o contribuinte incluiu no CIAP o valor referente a crédito de mercadorias para uso ou consumo, não vinculadas ao processo produtivo do estabelecimento nos anos de 2011 e 2012. Afirma que os créditos foram oriundos das aquisições de

materiais destinados à construção civil da unidade, ferramentas e outras mercadorias não destinadas à atividade industrial do contribuinte, conforme relação das fls. 10 a 29.

Reitera que a aquisição dos materiais de construção para serem aplicados nas obras de edificações da unidade fabril, à luz da legislação do ICMS, não gera direito a crédito, haja vista, estes, serem bens imóveis por acessão física que não estão vinculados à atividade da empresa, mas sim, à construção de obras no seu estabelecimento. Cita o Parecer da DITRI nº 6734/2012 como alinhado ao seu entendimento.

A autuante ressalta que para efeito de caracterização de bens do ativo imobilizado, para fins de aplicabilidade da legislação do ICMS classificam-se como bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento todos aqueles relacionados diretamente com sua atividade-fim, excluindo-se do referido conceito os materiais diversos não relacionados diretamente com a atividade produtiva, assim como também as ferramentas ou peças de reposição, sendo, dessa forma, todos considerados como material de uso e consumo. Cita a seu favor o Acórdão CJF Nº 0270-11/09.

No entanto, ao revisar a presente Autuação, durante a elaboração da informação fiscal, a autuante verificou que as glosas não foram feitas corretamente em razão de erro na totalização e também que, no mês de 05/2012, o contribuinte não lançou os valores do crédito do CIAP, de modo que neste mês não houve infração a cobrar. Após os ajustes, infração totalizou R\$ 4.100,15, conforme demonstrativo à fl. 195.

Em relação à infração 02, a autuante explica que a regra do Artigo 20, §3º, da LC 87/96 foi trazida para a lei estadual nº 7014/96 no seu artigo 30, II e o artigo 104, inciso VI do RICMS/97 e o Artigo 264, Inciso XVIII, alínea c, do Decreto 13780/12, restringem a manutenção dos créditos aos produtos e insumos utilizados na fabricação dos produtos contemplados pela isenção.

Assim, entende que os bens do ativo imobilizado não estão incluídos nos critérios de manutenção do crédito, devendo a parcela relativa às saídas isentas, serem estornadas como determina o Art. 93, §17º, inciso II do decreto 6284/97 e o Art. 29, §6º, inciso II da lei 7014/96. Para tanto foi efetuado o cálculo do percentual das saídas isentas em relação ao total das saídas. Ao final, anexou os mesmos demonstrativos apresentados anteriormente com os cálculos do imposto reclamado.

O autuado foi intimado para tomar ciência da informação fiscal, conforme documentos às fls. 274 e 275, mas não apresentou manifestação.

## **VOTO**

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração sob a argumentação de que os documentos fiscais relacionados nos demonstrativos de débito não apresentam relação com os documentos fiscais emitidos pelo autuado, bem como os códigos dos bens relacionados. Tanto os documentos fiscais como os respectivos códigos dos seus itens foram emitidos pelos fornecedores do autuado e não poderiam ter qualquer relação com os documentos fiscais e códigos utilizados pelo autuado quando da emissão de suas notas fiscais.

Os referidos itens, descritos no demonstrativo de fls. 10 a 29, referem-se a produtos que não são comercializados pelo autuado e, portanto, não haveriam de constar em documentos fiscais por ele emitidos. Todos os itens estão identificados no demonstrativo, que traz, ainda, o número do documento fiscal de aquisição, a data de emissão e o valor do imposto supostamente apropriado indevidamente. Ademais, os demonstrativos foram baseados nas informações contidas no BLOCO G da escrituração do CIAP na EFD do contribuinte, conforme CD à fl. 272.

Rejeito o pedido de reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública de exigir crédito tributário em relação à infração 01, relativo ao período de 1º de janeiro a 13 de outubro de 2011, em razão da ciência do presente lançamento de ofício ter ocorrido em 13 de outubro de 2016.

Visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, a Procuradoria Geral do Estado (PGE) expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, nos termos do Decreto nº 11.737/09, consolidando a orientação jurídica na esfera administrativa de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, situação que caracteriza hipótese de dolo, fraude ou simulação, devendo ser contado o prazo com fundamento no art. 173, inc. I do CTN.

Ainda de acordo com a PGE, esse entendimento deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que foi editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF, dando substrato jurídico para negação à aplicação da norma prevista no art. 107-B, § 5º, do COTEB.

Já entrando no mérito da infração 01, os produtos relacionados das fls. 10 a 29 são manifestamente materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e jamais poderiam ser escriturados como bens do ativo imobilizado, sendo indevidos os créditos fiscais apropriados que implicaram em redução do saldo devedor do ICMS. São camisas de eletricitas, cartões digitais para uso em equipamentos de informática, ferramentas, mantas, materiais para construção, tubos, etc.

A autuante revisou o demonstrativo da infração 01 em decorrência de ter verificado a ocorrência de erro para mais na soma dos valores dos créditos fiscais que deveriam ser glosados, reduzindo o valor do lançamento tributário, e também por ter constatado que o autuado não lançou os valores do crédito do CIAP no mês de maio de 2012, razão pela qual descabe a sua exigência. Assim, reconheço como procedente em parte a infração 01 no valor de R\$4.100,15, conforme demonstrativo sintético à fl. 199 e analítico das fls. 245 a 262.

Em relação à infração 02, ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública de exigir crédito tributário referente ao período de 1º de janeiro de 2011 a 10 de outubro de 2011. A ciência do início da ação fiscal somente ocorreu em 11 de outubro de 2016, conforme documento à fl. 06. O autuado declarou a ocorrência das operações ou prestações tributáveis e a utilização de créditos fiscais que não poderiam ser caracterizados como manifestamente ilegítimos. Nesse caso, de acordo com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, o prazo de decadência conta-se a partir da ocorrência do fato gerador.

Em relação ao período de 11 de outubro de 2011 a 30 de abril de 2012, observo que a exigência de crédito tributário decorre do entendimento da autuante de que os créditos fiscais decorrentes de aquisições de bens do ativo imobilizado, utilizados na fabricação de insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, não estariam abrangidos pela regra de manutenção de crédito estabelecida na alínea “c” do inciso XVIII do art. 264 do RICMS/12 e no art. 104, inciso VI do RICMS/97.

O texto dos dispositivos regulamentares anteriormente indicados estabeleciam que a manutenção de crédito se aplicaria às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação dos insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, conforme alínea “c” do inciso XVIII do art. 264:

*“c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;”.*

De acordo com o significado extraído do site [www.meusdicionarios.com.br](http://www.meusdicionarios.com.br), a palavra insumo representa os elementos fundamentais para o desenvolvimento de certo produto ou serviço. São todos os itens necessários para obtenção do produto final. São equipamentos, dinheiro, mão de obra, matéria-prima, etc. Ainda de acordo com o significado dado no referido site, o insumo pode ser classificado nas seguintes categorias:

- 1- Fator de produção: são os equipamentos, as máquinas, o trabalho e o capital gasto na produção.

2- Matéria-prima: são os materiais que são agregados durante o processo de fabricação de qualquer produto, tornando-se assim parte do mesmo.

Assim, a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem são insumos, mas nem todo insumo é matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem. O próprio texto da alínea “c” do inciso XVIII do art. 264 do RICMS/12 acrescenta, após citar as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que a manutenção de crédito também se aplica aos demais insumos utilizados na fabricação, indicando que o universo de insumos não se restringe a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem.

Convém destacar que não há na legislação tributária do Estado da Bahia qualquer definição do conceito de insumo, seja para ratificar o significado consagrado nos dicionários ou para dar um sentido restrito na aplicação de alguma norma, como fez, por exemplo, a Receita Federal ao definir insumos para efeito da incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 estabeleceu uma definição restritiva ao conceito de insumos no cálculo dos créditos que poderiam ser utilizados para descontar os débitos na apuração da COFINS, conforme a seguir:

*§ 4º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

O efeito restritivo da norma federal é destacado no final da alínea quando é ressaltado que não serão permitidos os créditos vinculados aos insumos que “*estejam incluídos no ativo imobilizado*”. Solução idêntica foi dada pela alínea “a” do inciso I do § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/02 para a apuração do PIS/PASEP.

Efeito restritivo semelhante foi dado também, por exemplo, no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87/96 na definição de custo da mercadoria produzida para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa. A norma adotou um conceito restritivo para aplicação exclusiva ao caso em destaque, não cabendo a sua aplicação em outras situações não previstas expressamente.

Desta forma, considerando que a interpretação da legislação tributária que concede benefícios deve ser dada literalmente, concluo que os bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo são insumos, pois são materiais fundamentais para o desenvolvimento ou para a produção de algo, e a utilização de crédito fiscal relativo às suas entradas na compensação para apuração do saldo devedor do ICMS está prevista no inciso V do art. 309 do RICMS/12. Destaco que, apesar de ser considerado insumo quando utilizado na planta industrial, a apropriação do crédito fiscal referente a aquisição desses ativos imobilizados devem seguir o tratamento estabelecido na legislação para aproveitamento à razão de um quarenta e oito avos por mês.

Ademais, a regra contida no dispositivo regulamentar visou restringir a manutenção de crédito ao tipo de estabelecimento em que ocorria a entrada das mercadorias relacionadas no Convênio ICMS 100/97 e não a origem dos créditos fiscais. A regra que outrora admitia o crédito fiscal a qualquer estabelecimento onde se realizasse operações com as referidas mercadorias passou a partir de 01/05/2010 a ficar restrita aos estabelecimentos agropecuários ou industriais, conforme art. 104, inciso VI do RICMS/97.

Desse modo, considero improcedente a exigência de crédito tributário contido na infração 02, para exigir estorno de crédito fiscal vinculado às aquisições de bens do ativo imobilizado utilizados na fabricação dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97.

Cumpra ressaltar que, embora não altere o percentual da multa inicialmente aplicada, entendo que a autuante se equivocou ao informar o dispositivo relativo à multa sobre a infração 01 descrita nos autos e demonstrada nas planilhas anexadas. Por ter importado em descumprimento de obrigação tributária principal, o valor do tributo exigido pela utilização indevida de crédito fiscal deve ser acrescido da multa tipificada na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando reduzida a exigência fiscal para R\$4.100,15, referente à infração 01, nos termos do demonstrativo à fl. 199.

#### **VOTO DIVERGENTE (quanto ao mérito da Infração 2)**

Dirirjo do Relator em relação ao mérito da Infração 02 por entender que o conceito de insumos não pode ser interpretado de maneira ampla, incluindo os equipamentos, os quais devem ser escriturados como ativo imobilizado.

Vejam os que diz o Art. 111 da Lei nº 5.172/66 – CTN:

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”*

Conforme explicita o inciso I do Art. 111 do CTN transcrito acima, a interpretação referente a benefícios tributários deve ser efetuada de forma literal, de maneira que os seus efeitos não ultrapassem a redação ali exposta. Sendo assim, não podemos ampliar o conceito dos institutos ali relacionados, e sim o traduzir de maneira restritiva.

A palavra insumo vem do inglês “input”, significando todos os fatores de produção que adentram o processo produtivo que gerará o resultado, o produto final, que é o “output”. Sendo assim, não há como entender que o ativo imobilizado da empresa, ou seja, as máquinas e equipamentos, estejam abarcadas neste conceito, pois atuam do processo de forma fixa, fazem parte da indústria, não do produto, assim como o imóvel em que estão instalados.

Também entendo que os bens do ativo imobilizado são fundamentais para o desenvolvimento de qualquer produção, mas isso não pode implicar em interpretação extensiva para incluir o crédito fiscal relativo à sua aquisição em um benefício fiscal.

Observamos que a palavra insumo é interpretada de forma estrita em toda a legislação tributária, conforme se extrai da legislação do PIS e da COFINS, Art. 8º, 4º, I, “a” da Instrução Normativa SRF nº 404/04 e Art. 66, 5º, I, “a” da Instrução Normativa SRF nº 247/02, abaixo transcritos:

*“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

...

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou b.2) na prestação de serviços;*

...



**§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

**a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;"** (grifos nossos)

"Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

**I - das aquisições efetuadas no mês:**

...

**b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:**

**b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou**

**b.2) na prestação de serviços;**

...

**§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:**

**I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:**

**a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;"** (grifos nossos)

Quanto ao ICMS, também assim é o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, conforme disposto na ementa da resposta à Consulta 057/2015, transcrita abaixo:

**"ICMS - CONCEITO DE INSUMO - ORIENTAÇÃO DA RECEITA ESTADUAL – MEF 27149 – LEST MG**

Consulta nº : 057/2015

PTA nº : 45.000007730-26

Consultante : Signus do Brasil Comércio de Materiais Hospitalares Ltda.

Origem : Belo Horizonte - MG

**E M E N T A**

**ICMS - CONCEITO DE INSUMO -** Para os fins da legislação tributária do ICMS, consideram-se insumos a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, consoante inciso V do art. 66 do RICMS/02."

E, se o legislador quisesse manter o crédito fiscal referente ao ativo imobilizado, o teria efetuado expressamente, assim como o fez no inciso XXIV do mesmo Art. 264 do RICMS/BA, *in verbis*:

"Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

...

**XXIV - as entradas decorrentes de importação e as saídas de equipamentos e insumos destinados à prestação de serviços de saúde, indicados no anexo único do Conv. ICMS 01/99, desde que as operações não sejam tributadas ou tenham tributação com alíquota reduzida a zero, relativamente ao IPI ou ao imposto de importação;"**

Não há como interpretar que os equipamentos estão abarcados pelo conceito de insumo em um inciso de um artigo, quando em outro inciso do mesmo artigo explicita que os equipamentos são diferentes dos insumos. Se não fosse assim, seria o sepultamento da interpretação sistemática das normas que regem o ICMS.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL da Infração 02, sendo devido o estorno de crédito em relação ao período posterior a 14 de outubro de 2011.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar pela **PROCEDÊNCIA EM PARTE** o Auto de Infração nº **269140.3007/16-2**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.100,15**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais previstos pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE – Infração 02