

A. I. N° - 298958.0069/15-0  
AUTUADO - BRF S.A.  
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES  
ORIGEM - IFEP NORTE  
INTERNET - 06.04.2018

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0027-02/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. RAICMS. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro de apuração. Infração reconhecida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE. Exceto quanto aos materiais de embalagens, restou comprovado que os bens relacionados na autuação possuem a natureza de peças de reposição de bens do ativo permanente, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração parcialmente caracterizada. **b)** AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração foi expressamente reconhecida como procedente pelo autuado e, portanto, é subsistente. 3. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DA PARCELA SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Fato comprovado. Os argumentos defensivos não se mostraram capazes de elidir a acusação imputada ao sujeito passivo. Acatada a preliminar de nulidade quanto a parte da exigência fiscal. Infração parcialmente caracterizada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração reconhecida como procedente pelo sujeito passivo. 5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. PAGAMENTO A MENOS. Incide ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Infração caracterizada. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO Descumprimento de obrigação acessória. Fica modificada a multa de 10% para 1%, conforme alteração da Lei nº 7014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, com efeito, a partir de 11/12/15, tendo em vista o disposto no

art. 106, II, “c”, do CTN, que orienta a aplicação retroativa da multa mais benéfica. Refeitos os cálculos, reduzido o valor exigido. Infração parcialmente procedente. **b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Fato reconhecido pelo autuado. Infração procedente. Acatada a preliminar de decadência quanto a parte da Infração 04. Indeferida a solicitação de nova diligência. Auto de Infração. **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

No Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/15, exige crédito tributário no valor histórico de R\$ 502.195,93, em razão das seguintes infrações à legislação do ICMS:

Infração 1 - 03.01.01: Recolheu a menos ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no mês de dezembro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1.161,93, mais multa de 60%.

Infração 2 - 01.02.01: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de maio e junho de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro a julho de 2012 e fevereiro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$79.916,56, acrescido da multa de 60%.

Infração 3 - 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de materiais para o uso e consumo do próprio estabelecimento, nos meses de abril a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, julho de 2012 e fevereiro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$ 57.454,55, mais multa de 60%.

Infração 4 - 03.08.04: Recolheu a menos ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, nos meses de julho e agosto de 2010, março e maio de 2011. Foi lançado imposto no valor de R\$ 156.003,63, mais multa de 60%.

Infração 5 - 04.05.01: Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados. Fato ocorrido nos meses de junho e julho de 2010 e novembro de 2011. Lançado imposto no valor de R\$ 1.156,42, mais multa de 100%.

Infração 6 - 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, nos meses de abril a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, julho de 2012 e fevereiro de 2013. Foi lançado imposto no valor de R\$ 69.238,26, acrescido da multa de 60%.

Infração 7 - 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de abril a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, março e junho de 2013 e janeiro e fevereiro de 2014. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 105.669,82, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas.

Infração 8 - 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro a julho, setembro, outubro e dezembro de 2012 e janeiro, abril, maio, julho e novembro de 2013. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 31.594,76, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas.

O autuado apresenta defesa (fls. 109 a 128) e, inicialmente, reconhece como procedentes as Infrações 1 e 5 e anexa comprovante do pagamento do débito correspondente (fls. 161 e 162).

Preliminarmente, argui a decadência do direito de lançamento de débitos relativos a fatos geradores ocorridos antes de 22 de dezembro de 2010, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Explica que o ICMS se insere entre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, uma vez que o seu pagamento, quando devido, não está sujeito ao prévio exame da autoridade administrativa, consoante o disposto no artigo 150 do CTN. Frisa que não deixou de recolher ou declarar o ICMS relativo aos períodos indicados na autuação. Destaca que, como a teor do §4º do art. 150 do CTN é de cinco anos o prazo para homologação dos recolhimentos realizados pelo defendant, contados a partir da ocorrência do fato gerador, não há dúvidas de que a parcela dos débitos ora lançados já se encontrava extinta, nos termos do art. 150, VII, do CTN. Para embasar seu argumento, cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Afirma que as Infrações 2 e 3 não procedem, pois como é uma empresa do ramo de alimentos, os produtos listados na autuação são diretamente empregados em seu processo produtivo, “conforme se verifica da planilha confeccionada pela ora Impugnante (doc. 02)”. Frisa que, sendo os insumos empregados na industrialização, e os materiais de embalagens vinculados diretamente ao produto final, não há que se falar em glosa do crédito, já que a legislação do Estado da Bahia admite o aproveitamento dos respectivos créditos pelas entradas de tais produtos, em obediência ao princípio constitucional da não cumulatividade. Transcreve o disposto no art. 93, § 1º, I, “a” e “b”, do RICMS-BA/97 (Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. 6.284/97). Diz que o posicionamento do autuante afronta o princípio da não cumulatividade, previsto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal e no art. 20 da Lei Complementar 87/96. Conclui afirmando que a glosa dos créditos tratados nas Infrações 2 e 3 revela-se um ato inconstitucional, que contraria, inclusive, o disposto no artigo 93, § 1º, I, “a” e “b”, do RICMS-BA/97.

Quanto à Infração 4, aduz que foi habilitado no Programa DESENVOLVE por meio da Resolução nº 75/2006, sendo que os artigos 2º e 3º do Decreto nº 8.205/02 garante à empresa habilitada nesse Programa a possibilidade de deferimento do ICMS nas aquisições de bens destinados ao seu ativo fixo, assim como a dilação do prazo de pagamento do ICMS, em até 72 meses, nas saídas de mercadorias em operações próprias do estabelecimento.

Pontua que o autuante não chegou a explicar qual o pretenso erro na apuração da parcela dilatada do ICMS teria o defendantido, pois o auditor fiscal se limitou a confeccionar planilhas contendo o mapa da apuração do imposto do estabelecimento autuado, incluindo a quantia da parcela abrangida pelo DESENVOLVE que a fiscalização entende ser a correta.

Sustenta que a divergência entre os cálculos do autuante e da empresa se deve ao fato de que, ao realizar o cálculo da parcela do imposto abarcada pelos benefícios do aludido Programa, o defendant considerou apenas as operações vinculadas ao incentivo, isto é, efetuou o confronto de créditos e débitos vinculados. Diz que se trata apenas de divergência no método utilizado para o cálculo, o que não prejudicou o valor a ser recolhido aos cofres da Secretaria de Fazenda da Bahia, “conforme se verifica das memórias de cálculo ora em anexo (doc. 03)”.

Explica que, da memória de cálculo confeccionada pelo defendant, é possível verificar-se que o montante apontado pelo autuante a título de “diferença de ICMS a recolher”, na realidade, encontra-se englobado no “saldo devedor ajustado”, o qual foi suprido pelo valor transferido à Fábrica de Rações do impugnante, sem causar qualquer prejuízo ao Erário Baiano. Conclui que resta demonstrado não ter havido qualquer infração à legislação do Estado da Bahia, que, por conseguinte, tenha ocasionado o recolhimento a menos de ICMS.

Relativamente à Infração 6, diz que a exigência fiscal não pode prosperar, pois não há norma no ordenamento jurídico que confira eficácia plena à exigência de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na hipótese em análise.

Explica que, ante a ausência de edição da lei complementar exigida pelo art. 155, §2º, XII, e art. 146, III, “a”, ambos da Constituição Federal, o ICMS teve suas normas gerais de incidência inicialmente dispostas e regulamentadas pelo Convênio 66/88, o qual, apoiando-se na previsão dos incisos VII e VIII do artigo 155 da Carta Magna, previa a exigência do diferencial de alíquota nos seguintes termos: “II - na entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou a ativo fixo;” Diz que esse fato é pacificamente reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa que transcreve.

Destaca que a LC nº 87/96, responsável pela normatização geral em matéria de ICMS, foi completamente silente quanto à possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas em casos de aquisição de mercadorias provenientes de outro Estado. Diz que, ao disciplinar a hipótese de incidência do ICMS, o art. 2º dessa referida lei complementar define as operações sobre as quais tal imposto incide, não incluindo dentre elas a transposição de fronteiras entre Estados, nem a destinação dos bens ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento.

Assevera que a inexistência de previsão legal para a exigência do diferencial de alíquota é ratificada, também, pela falta de previsão no art. 12 da LC 87/96, que estabelece o momento de ocorrência do fato gerador do ICMS. Como se observa, tanto no art. 2º (hipótese de incidência) quanto no art. 12 (momento da ocorrência do fato gerador) da referida lei complementar, não há qualquer previsão quanto à incidência do referido tributo sobre a transferência de ativo fixo oriundo de outro Estado.

Salienta que apesar de a possibilidade de cobrança do diferencial de alíquota estar genericamente prevista no art. 155, § 2º, VIII da CF/88, a referida disposição se enquadra como norma de eficácia limitada, uma vez que está inserida nas previsões constitucionais gerais acerca do ICMS, que exige, nos moldes dos artigos 146, III, “a” e 155, § 2º, XII, da CF/88, a edição de lei complementar para que possa haver a sua aplicabilidade. Para respaldar seu argumento, reproduz doutrina.

Pontua que, tendo em vista que a cobrança de diferencial de alíquotas incidente sobre as aquisições/transferências de ativo fixo oriundos de outro Estado não consta da lei complementar como sendo hipótese de incidência do ICMS, é indevida a presente autuação. Aduz que a autuação inova o ordenamento jurídico, pois exige ICMS decorrente da diferença de alíquota em razão de entradas relativas ao ativo fixo oriundo de outro Estado da Federação.

Reitera que, sendo a lei complementar silente em relação a previsão de determinado fato gerador, bem como do respectivo sujeito passivo, não pode o Estado inovar neste sentido, ao efeito de instituir, unilateralmente, fato gerador do ICMS, bem como dispor sobre a definição de contribuinte, quando a Constituição impõe sua concepção pela via da norma complementar, sob pena de ofensa ao art. 146, III, “a”, e art. 155, § 2º, XII, “a”, todos da CF/88.

Acrescenta que, dentre os produtos listados na infração em tela, encontram-se diversos materiais empregados diretamente na industrialização do impugnante, como, por exemplo, o “Retex AW” o qual, nada mais é que glicose de milho e açúcar utilizado para preparações alimentícias de embutidos. Diz que não há como se falar em glosa de crédito fiscal para esses materiais, uma vez que a legislação do Estado da Bahia admite a possibilidade de aproveitamento dos respectivos créditos pelas entradas de tais produtos, em obediência ao princípio da não cumulatividade.

Quanto à Infração 7, afirma que a penalidade que lhe foi imputada não obedeceu à regra prevista nos artigos 106, II, “c”, e 144, do CTN, pois não foi considerada a alteração promovida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/15, aplicável aos fatos relativos a 2015 em diante, bem como, em relação aos períodos pretéritos, já que a multa restou reduzida. Diz que o art. 42, IX, com a redação da Lei nº 13.461/15 estabelece multa de 1% do valor comercial das mercadorias, portanto, bem inferior à antiga penalidade.

No que tange à Infração 8, diz que em sua grande maioria as operações eram referentes a retorno de mercadoria enviada para armazenagem. Frisa que nessa situação não há o que se falar em falta de recolhimento de ICMS, nos termos do art. 7º, I, “a” e “c”, do RICMS-BA/97. Sustenta que como não houve prejuízo para o Estado, não há como prosperar a aplicação da penalidade prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que sejam homologados os valores pagos quanto às Infrações 1 e 5, bem como requer que as Infrações 2, 3, 4, 6, 7 e 8 sejam julgadas improcedentes. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito.

Ao prestar a informação fiscal (fls. 166 a 178), o autuante passa a rebater os argumentos trazidos na defesa conforme relatado a seguir.

Quanto à arguição de decadência, afirma que o argumento defensivo não merece acolhimento, pois os valores constantes no Auto de Infração foram apurados por meio de lançamento de ofício, situação em que o prazo decadencial é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN. Discorre sobre o lançamento de ofício e, em seguida, frisa que ao caso em tela não se aplica o previsto no art. 150, §4º, do CTN, pois em relação aos valores exigidos não houve o pagamento. Para embasar seu argumento, reproduz ementa de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, bem como transcreve trechos de decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Superior Tribunal de Justiça.

No mérito, quanto à Infração 02, diz que facilmente se pode constatar através das planilhas de fls. 20 a 32 que os produtos em questão (eixo excêntrico, engrenagem, martelo, rolamento, corrente, cabo de aço, faca, motor elétrico, etc.) são destinados ao ativo permanente do deficiente. Reconhece a procedência das alegações defensivas e excluiu da autuação os valores pertinentes ao produto “BANDEJA BRANCA B-3 S/ABSORVENTE CF-3”.

No que tange à Infração 03, afirma que “Através das planilhas, fls. 33 a 46, constatamos através da descrição dos produtos feita pela Autuada, tais como (BORRACHA CORDÃO, BUCHA PLANA, PARAFUSO ALLEN, ESCOVA NYLON, PORCA AUTOTRAVANTE, RETENTOR, SABONETEIRA, GRAXA, SOLVENTE, CORREIA, etc.) trata-se de produtos que se destinam a uso e consumo do estabelecimento, não sendo vedada a utilização do crédito fiscal de tais mercadorias”.

Relativamente à Infração 04, frisa que o autuado não anexou ao processo qualquer prova do que fora alegado na defesa e, portanto, mantém a exigência fiscal.

No que tange à Infração 06, pontua que as mercadorias relacionadas nas planilhas de fls. 53 a 68 são destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, conforme o CFOP 2556 - Compras de material para uso e consumo, não tendo o deficiente recolhido a diferença de alíquota, ou mesmo recolhido a menos.

Em relação à Infração 07, reconhece a procedência das alegações defensivas de fls. 125 a 127. Diz que a multa indicada na autuação, equivalente a 10%, fica retificada para 1% em decorrência da alteração do inc. XII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto à Infração 08, mantém a exigência fiscal sob o argumento de que as alegações defensivas são genéricas e carecem de comprovação.

Ao finalizar, solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Notificado sobre a informação fiscal, o autuado se pronuncia às fls. 210 a 211.

Informa que concorda com a exclusão das operações relacionadas ao produto “BANDEJA BRANCA B-3 S/ABSORVENTE CF-3”, ressaltando, no entanto, que remanescem indevidamente nas Infrações 02, 03 e 06 operações com materiais de embalagem, e os próprios insumos, por exemplo, “Retex AW”, o qual nada mais é do que glicose de milho e açúcar utilizados para preparações alimentícias de embutidos.

No tocante à Infração 04, ressalta que anexou à sua peça defensiva inicial os livros Registo de Apuração de ICMS dos períodos em questão, bem como memória de cálculo, visando comprovar que o montante apontado pelo autuante a título de “diferença de ICMS a recolher” encontra-se englobado no “saldo devedor ajustado”, o qual foi suprido pelo valor transferido à fábrica de rações do defendant, sem causar qualquer prejuízo ao Erário Baiano.

No mais, reitera os termos da defesa inicial e requer o cancelamento do Auto de Infração.

Tendo em vista que o então relator do processo tinha retornado às suas atividades na segunda instância deste Conselho de Fazenda, o processo foi redistribuído (fl. 226v e 231).

Após apreciação em pauta suplementar, fls. 232 e 233, decidiu a 2<sup>a</sup> JJF converter o processo em diligência à IFEP NORTE, para que o autuante atendesse às seguintes solicitações:

- a) Intimasse o autuado a, no prazo de dez dias, apresentar demonstrativo com a relação dos produtos listados nas Infrações 02, 03 e 06 que seriam classificadas como insumos ou materiais de embalagens. Nesse demonstrativo, o autuado deveria indicar qual a utilização de cada um dos produtos no seu processo industrial, de forma que justificasse o suposto direito ao crédito fiscal e a desoneração de pagamento da diferença de alíquota.
- b) Que de posse do demonstrativo que viesse a ser apresentado pelo sujeito passivo, o autuante verificasse a veracidade das alegações defensivas e, sendo o caso, fizesse as correções pertinentes na autuação.
- c) Caso houvesse alguma mudança nos valores exigidos, foi pedido que fossem elaborados novos demonstrativos de débitos.

A diligência foi atendida, conforme fls. 244 a 246.

Quanto à Infração 02, afirma que o defendant não traz nenhum fato novo em sua manifestação. Dessa forma, ratifica a informação fiscal prestada anteriormente. Chama a atenção para a descrição dos produtos às fls. 20 a 32 e 179 a 191, tais como: “ROLAMENTOS, EIXO, ROLO, JOGO REPARO, SEGUIMENTO”, etc. Diz que acatada parte da tese defensiva, remanescem valores a cobrar, os quais se encontram devidamente discriminados e juntados às fls. 179 a 191, de forma que efetuados os devidos ajustes remanesce o valor de R\$ 54.180,00.

Relativamente à Infração 03, diz que mais uma vez a manifestação do defendant não tem o condão de elidir a ação fiscal. Chama a atenção para a descrição dos produtos, como: “BORRACHA CORDÃO, BUCHA PLANA, CABO, DESINF ASSOC GLUT, GRAXA, PINO”, ETC. Menciona que tais produtos são meras peças de reposição e, como tal, não geram direito a crédito fiscal. Ratifica os termos da informação fiscal e pede a manutenção da infração em tela.

No que tange à Infração 06, explica que esse item do lançamento é uma decorrência da Infração 03, uma vez que se o defendant tivesse classificado tais mercadorias como destinadas a uso e consumo, deveria ter feito o recolhimento da diferença de alíquotas. Mantém a exigência fiscal em sua totalidade.

O processo foi convertido em nova diligência, fl. 252, para que fosse entregue ao autuado cópia do resultado da diligência de fls. 244 a 246.

Atendida a diligência, o autuado se pronunciou às fls. 258 a 260.

Após efetuar uma síntese dos fatos, o defendant afirma que o autuante sequer considerou a planilha apresentada pelo impugnante, uma vez que os produtos descritos em sua manifestação, tais como “eixo, rolo, jogo reparo, borracha e cordão”, jamais fizeram parte da relação apresentada pelo impugnante em atendimento à intimação fiscal. Diz que caso o autuante tivesse feito a verificação, constataria que o defendant esclareceu que o produto “RETEX AW E032” consiste em glicose de milho e açúcar utilizado na preparação de alimentos embutidos. Assevera que a diligência não foi cumprida conforme fora solicitada pela 2<sup>a</sup> JJF.

Requer que seja realizada nova diligência, a fim de que o autuante efetivamente cumpra o quanto determinado pela 2ª JJF.

O autuante se pronunciou à fl. 265, afirmando que a diligência solicitada fora atendida conforme fls. 244 a 246, tendo o autuado tomado conhecimento desta conforme comprovante à fl. 256.

Consoante fl. 273, o autuado informou a quitação dos débitos atinentes às Infrações 03 e 08, conforme o doc. 01 (fls. 274 e 275), com os descontos legais instituídos pela Lei 13.803/17. Requer que seja extinto o crédito tributário pago e que seja dado prosseguimento ao feito quanto às Infrações 02, 04, 06 e 07.

Às fls. 279 a 291, foram acostados aos autos extratos do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária) referente à parte recolhida do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente constato que o impugnante reconheceu como procedentes as Infrações 01 e 05. Posteriormente, foi efetuado o pagamento do débito pertinente às Infrações 03 e 08, com os benefícios previstos na Lei nº 13.802/17, que instituiu o programa de Anistia Fiscal no Estado da Bahia. Dessa forma, em relação a esses itens do lançamento não há questionamento e, portanto, as Infrações 01, 03, 05 e 08 são procedentes, restringindo-se a lide às Infrações 02, 04, 06 e 07.

O autuado suscitou a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 22/12/10, data da ciência da autuação, pois considera que o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá a partir da data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é sujeito ao lançamento por homologação.

A PGE – Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal manifestou entendimento no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, de que *“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*.

No Auto de Infração em comento, a Infração 04 se enquadra na hipótese tratada no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, acima transcrito, haja vista que é referente a “recolhimento a menos do ICMS”. Nessa infração, o autuado declarou a ocorrência do fato gerador, apurou o montante do imposto devido, mas efetuou o recolhimento a menos em razão de erro na apuração do valor a recolher.

No que tange à Infração 01, a qual também trata de “recolhimento a menos do ICMS”, não houve a alegada decadência, pois, como o ICMS é um tributo apurado ao final de cada mês e a ciência do lançamento ocorreu em 22/12/10, mesmo contando o prazo decadencial nos termos ao art. 150, §4º, do CTN, não há o que se falar em decadência.

Em face ao acima exposto, com base no Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, acato a arguição de decadência quanto aos fatos geradores tratados nos meses de julho e agosto de 2010 da Infração 04, nos valores de, respectivamente, R\$ 15.011,77 e R\$124.949,69, em relação aos quais improcede a autuação.

Quanto aos demais fatos geradores tratados no Auto de Infração, a contagem do prazo decadencial é feita a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB, vigente à época). Em relação a esses fatos geradores, a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorreria se o imposto devido tivesse sido lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária, o que não correu.

Na Infração 02, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 79.916,56, referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do próprio estabelecimento, nos meses de maio e junho de 2010, janeiro a dezembro de 2011, janeiro a julho de 2012 e fevereiro de 2013.

Na defesa, o autuado afirma que os produtos em tela são insumos de seu processo produtivo e embalagens. Na informação fiscal, o autuante reconhece a procedência do argumento defensivo apenas para a embalagem “BANDEJA BRANCA B-3 S/ABSORVENTE CF-3”, mantém a autuação quanto aos demais produtos. Ao se pronunciar, o autuado reitera as suas alegações defensivas e cita, como exemplo, o produto “Retex AW”.

O processo foi convertido em diligência, para que o autuado apresentasse demonstrativo com a relação dos produtos que seriam classificados como insumos ou materiais de embalagens. O autuado apresentou o documento gravado no CD-ROM de fl. 241. O autuante, por seu turno, afirmou que o defensor não trouxe qualquer fato novo e manteve parcialmente exigência fiscal no valor de R\$ 54.180,00. Ao se pronunciar, o autuado diz que a diligência não foi atendida, volta a citar o produto “Retex AW” e pede a realização de nova diligência.

Antes de apreciar os argumentos defensivos, ressalto que apesar de o autuante ter se referido no Auto de Infração a bens do ativo permanente, o auditor fiscal tratava de materiais de uso consumo. Observo que em sua defesa o próprio autuado reconheceu que, na verdade, o auditor fiscal estava se referindo a materiais de uso e consumo, especialmente quando se considera que a legislação tributária estadual autoriza a utilização de crédito fiscal de bens do ativo, à razão de 1/48 mensal. Uma vez que o autuado entendeu a acusação, não houve prejuízo e, portanto, não há razão para decretação, de ofício, de nulidade.

Os elementos que foram trazidos ao processo tornam desnecessária a reconversão do processo em nova diligência. Desse modo, por considerar que os elementos já constantes nos autos são suficientes para o deslinde das questões, com fulcro no art. 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro o pedido de nova diligência.

Ao examinar o documento gravado no CD-ROM de fl. 241, apresentado pelo autuado no atendimento da diligência, denominado “Relatório explicativo das operações Relativas às Linhas de Produção da BRF S.A., elaborado pela empresa TYNO Consultoria, constato que o autuado não apresentou, como lhe foi solicitado, um demonstrativo dos produtos listados nas Infrações 02, 03 e 06 que seriam classificados como insumos ou materiais de embalagens. Todavia, esse Relatório apresentado permite que se decida a lide quanto à infração em comento.

Tomando por base o Relatório apresentado pelo autuado, com o total de trezentas e setenta e sete (377) páginas, depreende-se que a natureza dos produtos em questão - eixos concêntricos, segmentos elásticos, martelos, trilho de apoio, calhas, chapas guias, cilindro aspirador, conector, conjunto articulado, conjunto mordaça, conta-giros, correntes, cruzetas simples, curva 90°, disco de corte, divisor, eletrodo, engrenagens, extrator, faca, guia da faca, jogo de reparo, lâmina de corte, mancal, mola, rolamentos, cabos de aço, chapa guia, buchas, tacômetro, etc. - é de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do autuado. O posicionamento pacificado neste Conselho de Fazenda é que as partes e peças de reposição e ferramentais não se classificam como bens do ativo, mas, sim, como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal.

Para corroborar o entendimento acima, peço licença para transcrever trecho do Parecer nº 22886/2013 da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (DITRI):

*Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do*

*equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.*

*Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido.*

Saliento que os Acórdãos JJF N<sup>os</sup> 0115-05/16 e 0013/02/16, todos deste CONSEF, trazem o mesmo entendimento exposto acima, ao tratarem da classificação de partes e peças de reposição como materiais de uso e consumo, sendo vedado o direito ao correspondente crédito fiscal.

Quanto ao produto “Retex AW”, citado na defesa, não há como se acolher a tese defendida pelo autuado, pois em todo o Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção da BRF não há qualquer citação desse produto e, portanto, a alegação defensiva continua carente de prova que a respalde.

Em face ao acima exposto, acolho as retificações efetuadas pelo autuante e julgo a Infração 02, procedente em parte no valor de R\$54.180,14, conforme demonstrativo retificado às fls. 179 a 191, cujo teor sintetizo abaixo:

Data Ocorr.	Valor Devido
31/05/10	3.444,00
30/06/10	1.524,00
31/01/11	2.270,31
28/02/11	3.025,24
31/03/11	1.939,16
30/04/11	3.680,64
31/05/11	754,27
30/06/11	3.340,85
31/07/11	1.349,99
31/08/11	3.192,24
30/09/11	4.014,14
	28.534,84

Data Ocorr.	Valor Devido
31/10/11	940,77
30/11/11	1.692,25
31/12/11	3.542,61
31/01/12	3.226,30
28/02/12	2.501,46
31/03/12	3.651,92
30/04/12	5.662,75
31/05/12	1.096,41
30/06/12	940,37
31/07/12	1.354,81
28/02/13	1.035,65
	25.645,30

Trata a Infração 04 de recolhimento a menos de ICMS, no valor de R\$156.003,63, em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo previsto pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE, nos meses de julho e agosto de 2010 e março e maio de 2011.

Alega o defendant que o autuante não indicou qual o erro que teria sido cometido na apuração da parcela dilatada do ICMS. Diz que a divergência entre os seus cálculos e os do autuante se deve ao fato de que a empresa auditada considerou apenas as operações vinculadas ao incentivo, mediante o confronto de créditos e débitos vinculados. Afirma que o montante apontado pelo autuante a título de “*diferença de ICMS a recolher*” encontra-se englobado no “*saldo devedor ajustado*”, o qual foi suprido pelo valor transferido à Fábrica de Rações do defendant, sem causar prejuízo Ao Estado da Bahia.

Em um dos CD-ROM anexados à fl. 163 dos autos consta o “doc. 03” que foi citado na defesa.

Examinado os documentos que constam nesse citado “doc. 03”, verifico que o procedimento adotado pelo autuado não se mostra capaz de elidir a infração em comento, uma vez que a apuração da parcela sujeita à dilação de prazo é calculada a partir do saldo de ICMS apurado no livro Registro de Apuração de ICMS, ao qual são efetuados os ajustes de débitos e créditos não vinculados ao projeto, de forma que o benefício da dilação incidirá apenas sobre as operações

incentivadas, conforme foi apurado pelo autuante nos demonstrativos de fls. 47 a 50. Essa forma de apuração da parcela sujeita à dilação do imposto é, inclusive, disciplinada na Instrução Normativa nº 27/09, da Superintendência da Administração Tributária do Estado da Bahia, a qual relaciona os ajustes de débitos e de créditos que devem ser efetuados segundo os diversos códigos fiscais de operações (CFOP).

Nesse citado “doc. 03”, o autuado adota metodologia diversa, a qual não consegue provar que os ajustes efetuados pelo autuante estivessem equivocados, ou ainda que os valores exigidos na autuação tivessem sido objeto de pagamento.

Em face ao acima exposto, o argumento defensivo e as planilhas trazidas no “doc. 03” não se mostram capazes de desconstituir a infração imputada ao autuado, a qual está devidamente comprovada nos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Assim, a Infração 04 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 16.042,17, relativamente aos meses de março e maio de 2011, haja vista que os débitos dos meses de julho e agosto de 2010 já estavam abarcados pela decadência.

A Infração 06 cuida da falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$ 69.238,26, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, nos meses de abril a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, julho de 2012 e fevereiro de 2013.

Em síntese, o autuado alega que não há norma que confira eficácia à exigência de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais na hipótese em análise.

Não há como prosperar essa tese defensiva, pois a lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 4º, inciso XV, expressamente prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento *“da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto”*.

Ademais, há que se salientar que a Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, § 4º, expressamente dispõe sobre critérios de determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que se conclui que tais operações estão dentro do campo de incidência do ICMS. No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do artigo 12, ao informar que ocorre *o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular*.

Também ressalto que a Súmula 166 do STJ, à qual faz alusão o autuado em sua defesa, foi editada antes do advento da Lei Complementar nº 87/96. A meu ver, essa referida Súmula aplica-se, quanto ao ICMS, às transferências internas, cabendo também a sua utilização quanto a outros tributos cuja apuração seja feita de forma centralizada.

Tendo em vista o acima exposto, não há dúvida que a legislação tributária prevê que incide ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas nas transferências interestaduais efetuadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Ademais, há que se observar que não cabe a este órgão julgador administrativo negar a aplicação da legislação tributária estadual e nem apreciar a constitucionalidade de essa referida legislação.

Além da questão do amparo legal para a exigência da diferença de alíquotas, o impugnante também afirma que há diversos produtos, a exemplo do “Retex AW”, que são empregados diretamente no seu processo industrial.

Essa alegação defensiva é genérica e, mesmo convertendo o processo em diligência, o autuado não apresentou o demonstrativo que lhe fora solicitado, limitando-se a juntar aos autos o Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção da BRF, que se encontra gravado no CD-ROM de fl. 241, sendo que esse Relatório não comprova o alegado na defesa, conforme já me pronunciei ao apreciar a Infração 02.

Quanto ao “Retex AW”, a advogada do autuado presente à sessão de julgamento, demonstrou, na sustentação oral, que esse produto consistia em glicose de milho e açúcar. Porém, para a caracterização de um produto como insumo, é necessário que se considere o processo produtivo do contribuinte e, no caso em tela, o Relatório explicativo das operações relativas às linhas de produção da BRF apresentado pelo autuado não faz qualquer referência a “Retex AW”. Dessa forma, por falta de prova não há como se acatar o argumento defensivo. Ademais, não se pode esquecer que como salientou o autuante na informação fiscal, foi o próprio autuado que classificou os produtos relacionados na autuação como sendo de uso e consumo, quando os registrou utilizando o CFOP 2556 - Compras de materiais para uso e consumo.

Em face ao acima exposto, a Infração 06 subsiste em sua totalidade.

Versa a Infração 07 sobre a entrada de mercadorias sujeitas à tributação no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal. Foi indicada multa no valor de R\$ 105.669,82, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias.

Quanto a essa infração, o autuado não nega o cometimento do ilícito fiscal, porém solicita que a multa indicada no Auto de Infração, no percentual de 10%, seja reduzida para 1%, aplicando-se retroativamente o disposto na Lei nº 13.461/15.

O pleito defensivo merece acolhimento. Apesar de a acusação restar caracterizada, com fulcro no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, retifico a multa de 10% indicada nesse item do lançamento, para 1%, uma vez que o inciso IX do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, foi alterado pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, DOE de 11/12/2015, efeitos a partir de 11/12/2015, passando a ter a seguinte redação:

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Em face ao acima exposto, a Infração 07 é subsistente, porém, a multa indicada nesse item do lançamento, por força do que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN, combinado com a nova redação dada ao inc. IX, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 13.461/15, passa de R\$105.669,82 para R\$10.567,00, conforme demonstrado abaixo:

Data Ocorr.	Base de Calc.	Multa	Valor
30/04/10	6.175,24	1%	61,75
31/05/10	4.596,50	1%	45,97
30/06/10	7.061,50	1%	70,62
31/07/10	71.443,80	1%	714,44
31/08/10	42.176,60	1%	421,77
30/09/10	1.499,00	1%	14,99
31/10/10	81.934,00	1%	819,34
30/11/10	9.878,70	1%	98,79
31/12/10	32.523,50	1%	325,24
31/01/11	656,40	1%	6,56
28/02/11	109.876,80	1%	1.098,77
31/03/11	16.135,20	1%	161,35
30/04/11	1.889,30	1%	18,89
31/05/11	7.417,90	1%	74,18
30/06/11	23.939,80	1%	239,40

Data Ocorr.	Base de Calc.	Multa	Valor
31/10/11	95.446,00	1%	954,46
30/11/11	104.273,20	1%	1.042,73
31/12/11	45.878,50	1%	458,79
31/01/12	23.027,90	1%	230,28
29/02/12	31.578,40	1%	315,78
31/03/12	23.002,00	1%	230,02
30/04/12	88.306,70	1%	883,07
31/05/12	20.772,20	1%	207,72
30/06/12	905,50	1%	9,06
31/07/12	197,80	1%	1,98
31/08/12	9.466,60	1%	94,67
31/10/12	11.318,00	1%	113,18
30/11/12	1.756,10	1%	17,56
31/12/12	8.545,00	1%	85,45
31/03/13	140,24	1%	1,40

31/07/11	32.679,90	1%	326,80
31/08/11	56.391,00	1%	563,91
30/09/11	80.974,30	1%	809,74
TOTAL			5.872,51

30/06/13	163,21	1%	1,63
31/01/14	243,68	1%	2,44
28/02/14	4.427,82	1%	44,28
TOTAL			4.694,50

Em face ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 241.395,24, conforme a tabela apresenta abaixo:

Infração	Auto Infração	Julgamento	Devido
1	1.161,93	Procedente	1.161,93
2	79.916,56	Proc. em Parte	54.180,14
3	57.454,55	Procedente	57.454,55
4	156.003,63	Proc. em Parte	16.042,17
5	1.156,42	Procedente	1.156,42
6	69.238,26	Procedente	69.238,26
7	105.669,82	Proc. em Parte	10.567,00
8	31.594,76	Procedente	31.594,76
--	502.195,93	--	241.395,24

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298958.0069/15-0 lavrado contra **BRF - BRASIL FOODS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$199.233,47**, acrescido das multas de 60% sobre R\$198.077,05 e de 100% sobre R\$1.156,42, previstas no art. 42, II, “a”, “e”, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$42.161,77**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de março de 2018.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR