

**PROCESSO** - A. I. Nº 298958.0069/15-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRF S.A.  
**RECORRIDOS** - BRF S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0027-02/18  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/07/2019

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0131-12/19**

**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. Acolhida a decadência para os períodos de abril a dezembro de 2010. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. **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. Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. 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 Autuado. 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. Acolhida a decadência para os períodos de abril a dezembro de 2010. Infração parcialmente caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. 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 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, com efeito, a partir de 11/12/2015, 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. Recursos de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Vencido o voto do relator quanto à preliminar de decadência em relação às infrações 2 e 6. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2015, no valor histórico de R\$502.195,93, em razão das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 03.01.01 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no mês de dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.161,93, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “b”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto de Recurso.*

*Infração 02 - 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, sendo exigido ICMS no valor de R\$79.916,56, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte, sendo objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.*

*Infração 03 - 01.02.02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de abril a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, julho de 2012 e fevereiro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$57.454,55, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto de Recurso.*

*Infração 04 - 03.08.04 - Recolheu a menor o 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 e março e maio de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$156.003,63, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte, sendo objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.*

*Infração 05 - 04.05.01 - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados, nos meses de junho e julho de 2010 e novembro de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.156,42, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto de Recurso.*

*Infração 06 - 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 e destinadas a consumo do próprio estabelecimento, nos meses de abril a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011, julho de 2012 e fevereiro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$69.238,26, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente, sendo objeto apenas do Recurso Voluntário.*

*Infração 07 - 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 agosto e outubro a dezembro de 2012, março e junho de 2013 e janeiro e fevereiro de 2014, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$105.669,82, equivalente a 10% do valor comercial das mercadorias não registradas, prevista no Art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96. Infração julgada procedente em parte, sendo objeto dos Recursos de Ofício e Voluntário.*

*Infração 08 - 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, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$31.594,76, equivalente a 1% do valor comercial das mercadorias não registradas, prevista no Art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96. Infração reconhecida, não sendo objeto de Recurso.*

A 2ª JF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0027-02/18 (fls. 295 a 306), com base no voto do Relator a seguir transcrito:

*“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 defendente 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 mordaca, 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 Nºs 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 defendente 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 defendente, 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	Data Ocorr.	Base de Calc.	Multa	Valor
30/04/10	6.175,24	1%	61,75	31/10/11	95.446,00	1%	954,46
31/05/10	4.596,50	1%	45,97	30/11/11	104.273,20	1%	1.042,73
30/06/10	7.061,50	1%	70,62	31/12/11	45.878,50	1%	458,79
31/07/10	71.443,80	1%	714,44	31/01/12	23.027,90	1%	230,28
31/08/10	42.176,60	1%	421,77	29/02/12	31.578,40	1%	315,78
30/09/10	1.499,00	1%	14,99	31/03/12	23.002,00	1%	230,02
31/10/10	81.934,00	1%	819,34	30/04/12	88.306,70	1%	883,07
30/11/10	9.878,70	1%	98,79	31/05/12	20.772,20	1%	207,72
31/12/10	32.523,50	1%	325,24	30/06/12	905,50	1%	9,06
31/01/11	656,40	1%	6,56	31/07/12	197,80	1%	1,98
28/02/11	109.876,80	1%	1.098,77	31/08/12	9.466,60	1%	94,67
31/03/11	16.135,20	1%	161,35	31/10/12	11.318,00	1%	113,18
30/04/11	1.889,30	1%	18,89	30/11/12	1.756,10	1%	17,56
31/05/11	7.417,90	1%	74,18	31/12/12	8.545,00	1%	85,45
30/06/11	23.939,80	1%	239,40	31/03/13	140,24	1%	1,40
31/07/11	32.679,90	1%	326,80	30/06/13	163,21	1%	1,63
31/08/11	56.391,00	1%	563,91	31/01/14	243,68	1%	2,44
30/09/11	80.974,30	1%	809,74	28/02/14	4.427,82	1%	44,28
TOTAL			5.872,51	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

A 2ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 319 a 335), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, no qual ressaltou que realizou o pagamento relacionado às Infrações 01, 03, 05 e 08, estando alcançada pela decadência, com base no Art. 150, §4º, e 156, VII, do CTN, uma parcela das Infrações 02, 06 e 07, anteriores a 22/12/2010, além da Infração 04 reconhecida pela decisão de piso relativa aos meses de julho e agosto de 2010.

Afirmou, em relação à Infração 02, 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, no Art. 93, §4º, I, “a” e “b”, do RICMS/97, admite o aproveitamento dos respectivos créditos pelas entradas de tais produtos, em obediência ao princípio constitucional da não cumulatividade.

No que tange ao produto “Retex AW”, explicou que consiste em uma mistura de glicose de milho e açúcar utilizado para preparações alimentícias de embutidos, conforme atesta a Lista Técnica que anexou contendo todos os insumos necessários à produção do produto “Mortadela Bolognella”.

No tocante à Infração 04, disse que o pretense erro na apuração da parcela dilatada do ICMS não chegou a ser explicado pelo Autuante, mas que é possível verificar na memória de cálculo que o montante indicado como “diferença de ICMS a recolher” está englobado no “saldo devedor ajustado”, o qual foi suprido pelo valor transferido à sua fábrica de rações, sem prejuízo ao erário baiano.

Aduziu que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu a diferença de alíquotas como hipótese de incidência do ICMS, não podendo o Estado inovar para efetuar tal cobrança, conforme doutrina que acostou.

Requeru a improcedência das Infrações 02, 04 e 06.

#### **VOTO VENCIDO (Decadência das Infrações 02 e 06)**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa pelo cometimento de 08 infrações, tendo sido reconhecidas as Infrações 01, 03, 05 e 08, e sendo objeto do Recurso de Ofício as Infrações 02, 04 e 07, e do Recurso Voluntário as Infrações 02, 04, 06 e 07.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$549.537,57, conforme extrato (fl. 310), montante superior ao valor de R\$100.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a”, do RPAF/99, vigente à época do julgamento de piso.

A desoneração é decorrente da Decisão de piso ter acatado a exclusão dos valores da embalagem “BANDEJA BRANCA B-3 S/ABSORVENTE CF-3”, efetuada pelo Autuante na Infração 02, a alegação de decadência em relação aos meses de julho e agosto de 2010 na Infração 04, e pela redução da multa de 10%, aplicada pela Infração 07, para 1% em razão da retroatividade benigna da Lei nº 13.461/15.

Concordo com a redução perpetrada na Infração 02, pois o material de embalagem constitui crédito do estabelecimento industrial nos termos do Art. 93, I, “b” do RICMS/97, com redação semelhante à do Art. 309, I, “b”, do RICMS/12, transcrito abaixo:

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

...  
*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;*  
...”

No tocante à Infração 07, o Autuado foi acusado de ter dado entrada em seu estabelecimento a mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. A 2ª JF diminuiu o valor da multa aplicada de 10% para 1% do valor comercial das mercadorias não registradas, com base na retroatividade benigna, sendo reduzida a infração para o valor de R\$10.567,00.

Foi acertada a decisão de piso relativa a esta infração quanto à redução da multa prevista no inciso IX, do Art. 42, da Lei nº 7.014/96, alterada pelas Leis nº 13.461/15 e 13.816/17, cujo percentual de 10% da multa anteriormente estabelecido foi alterado para 1%, conforme transcrito abaixo:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

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

Por se tratar de multa, conforme disposto no Art. 106, II, “c”, do CTN, é cabível a aplicação da sua retroatividade benigna prevista no referido dispositivo legal, *in verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

...  
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

...  
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Já na Infração 04, a 2ª JJF entendeu que havia ocorrido a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 22/12/2010, cinco anos antes da data da ciência da autuação, em razão do fulcro da autuação ser o “recolhimento a menor do ICMS”, sendo aplicável o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, por ter sido declarada a ocorrência do fato gerador, apurado o montante do imposto devido, mas efetuado o recolhimento a menor em razão de erro na apuração do valor a recolher.

Entretanto, não há recolhimento no período. Os recolhimentos só ocorreram no exercício seguinte, não havendo porque se falar em decadência com base no Art. 150, §4º, do CTN, mas no Art. 173, I, do mesmo dispositivo legal, pelo qual conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Assim, calçado no referido Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, de forma a restabelecer a Infração 04, que havia sido reduzida pela Decisão de piso.

Analisando o Recurso Voluntário, verifico que se aplicam os mesmos fundamentos esposados para o provimento parcial do Recurso de Ofício, quanto à aplicação do Art. 173, I, do CTN, para afastar a decadência em relação às Infrações 02, 06 e 07, além desta última se tratar de penalidade por infração de obrigação acessória.

No mérito, constato que não assiste razão ao Autuado em relação à Infração 02, pois a natureza dos produtos em questão - eixos concêntricos, segmentos elásticos, martelos, trilho de apoio, calhas, chapas guias, cilindro aspirador, conector, conjunto articulado, conjunto mordaza, contagiros, correntes, cruzetas simples, curva 90º, 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, material com farta jurisprudência neste CONSEF quanto à sua classificação como material de uso e consumo, sendo vedada a utilização de crédito fiscal.

Observe ainda que não consta o produto “Retex AW” no demonstrativo da Infração 02.

Também não existe razão ao Autuado em relação à Infração 04, a qual está plenamente detalhada nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração. Não é questão de divergência no método utilizado para o cálculo nem há montante englobado pelo valor transferido à fábrica de rações, mas efetivamente ocorreu o recolhimento a menor do ICMS em razão de erro no lançamento dos débitos e créditos não vinculados ao Programa DESENVOLVE.



No tocante à Infração 06, o Autuado apenas sustentou a ilegalidade da exigência da diferença de alíquotas, a qual possui previsão constitucional e legal, no Art. 2º, IV, da Lei nº 7.014/96, copiada a seguir:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

...

*IV- a entrada ou a 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;*

...”

Em relação às arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, ressalto que o Art. 167, I e III, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a sua declaração.

Verifiquei que o produto “Retex AW”, questionado como sendo da Infração 02, na verdade consta no demonstrativo da Infração 06 e é um insumo para a produção de embutidos, não sendo devida a exigência de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, conforme sua classificação na NCM abaixo:

“2106.90.40 - Misturas à base de ascorbato de sódio e glucose próprias para embutidos”

Portanto, excluo o referido produto e julgo parcialmente procedente a Infração 06, no valor de R\$47.386,78, de acordo com o demonstrativo a seguir:

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 2ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa
30/04/2010	3.835,02	3.835,02	3.835,02	60%
31/05/2010	4.942,35	4.942,35	4.942,35	60%
30/06/2010	4.014,94	4.014,94	4.014,94	60%
31/07/2010	2.675,45	2.675,45	2.675,45	60%
31/08/2010	4.085,61	4.085,61	4.085,61	60%
30/09/2010	1.293,21	1.293,21	1.266,73	60%
31/10/2010	2.112,70	2.112,70	2.112,70	60%
30/11/2010	4.111,57	4.111,57	3.005,77	60%
30/12/2010	2.473,03	2.473,03	1.309,03	60%
31/01/2011	1.312,87	1.312,87	148,87	60%
28/02/2011	3.123,71	3.123,71	795,73	60%
31/03/2011	4.415,98	4.415,98	923,98	60%
30/04/2011	2.289,38	2.289,38	2.289,38	60%
31/05/2011	3.393,20	3.393,20	1.065,20	60%
30/06/2011	2.701,18	2.701,18	1.537,18	60%
31/07/2011	3.137,04	3.137,04	809,06	60%
31/08/2011	3.468,47	3.468,47	1.140,47	60%
30/09/2011	2.388,45	2.388,45	1.224,45	60%
31/10/2011	1.863,52	1.863,52	699,52	60%
30/11/2011	916,03	916,03	916,03	60%
31/12/2011	2.928,51	2.928,51	833,27	60%
31/07/2012	2.003,54	2.003,54	2.003,54	60%
28/02/2013	5.752,50	5.752,50	5.752,50	60%
<b>Total</b>	<b>69.238,26</b>	<b>69.238,26</b>	<b>47.386,78</b>	

Não há nenhum questionamento quanto ao mérito da Infração 07, ficando mantida a Decisão de piso.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário, no valor de R\$359.505,22, conforme o demonstrativo abaixo:

Infração	Valor Auto de Infração	Valor 2ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa
01	1.161,93	1.161,93	1.161,93	60%
02	79.916,56	54.180,14	54.180,14	60%
03	57.454,55	57.454,55	57.454,55	60%
04	156.003,63	16.042,17	156.003,63	60%
05	1.156,42	1.156,42	1.156,42	100%
06	69.238,26	69.238,26	47.386,78	60%
07	105.669,82	10.567,01	10.567,01	-

08	31.594,76	31.594,76	31.594,76	-
<b>Total</b>	<b>502.195,93</b>	<b>241.395,24</b>	<b>359.505,22</b>	

#### VOTO VENCEDOR (Decadência das Infrações 02 e 06)

Com a devida vênia do i. Relator do presente Recurso Voluntário, discordo quanto à sua conclusão em relação à Infração 02 e 06, por entender que estão alcançados pela decadência os valores autuados nas ocorrências de abril a novembro de 2010.

Isso porque, entendo que se aplica ao caso em comento o disposto no Art. 150, §4º do CTN, tendo em vista que já havia decorrido o prazo decadencial quando da autuação e, como o Contribuinte apura o ICMS devido na sua conta corrente fiscal, não há que se falar na possibilidade de se aplicar o que dispõe o Art. 173 do mesmo Código. A não ser se, e somente se, ocorresse saldo devedor e concomitante falta de pagamento do ICMS devido naquele mês.

Portanto, considero que cabe reparo à Decisão recorrida por julgar Parcialmente Procedente as Infrações 02 e 06 para exigir o recolhimento do ICMS nos valores de R\$49.212,14 e R\$21.448,21 respectivamente, conforme discriminação abaixo:

##### INFRAÇÃO 02

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 2ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa
31/05/2010	3.444,00	3.444,00	0,00	0%
30/06/2010	1.524,00	1.524,00	0,00	0%
31/01/2011	2.270,31	2.270,31	2.270,31	60%
28/02/2011	3.025,24	3.025,24	3.025,24	60%
31/03/2011	1.939,16	1.939,16	1.939,16	60%
30/04/2011	3.680,64	3.680,64	3.680,64	60%
31/05/2011	754,27	754,27	754,27	60%
30/06/2011	3.340,85	3.340,85	3.340,85	60%
31/07/2011	1.349,99	1.349,99	1.349,99	60%
31/08/2011	3.192,24	3.192,24	3.192,24	60%
30/09/2011	4.014,14	4.014,14	4.014,14	60%
31/10/2011	940,77	940,77	940,77	60%
30/11/2011	1.692,25	1.692,25	1.692,25	60%
31/12/2011	3.542,61	3.542,61	3.542,61	60%
31/01/2012	3.226,30	3.226,30	3.226,30	60%
28/02/2012	2.501,46	2.501,46	2.501,46	60%
31/03/2012	3.651,92	3.651,92	3.651,92	60%
30/04/2012	5.662,75	5.662,75	5.662,75	60%
31/05/2012	1.096,41	1.096,41	1.096,41	60%
30/06/2012	940,37	940,37	940,37	60%
31/07/2012	1.354,81	1.354,81	1.354,81	60%
28/02/2013	1.035,65	1.035,65	1.035,65	60%
<b>Total</b>	<b>54.180,14</b>	<b>54.180,14</b>	<b>49.212,14</b>	

##### INFRAÇÃO 06

Data Ocorrência	Valor Auto de Infração	Valor 2ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa
30/04/2010	3.835,02	3.835,02	0,00	
31/05/2010	4.942,35	4.942,35	0,00	
30/06/2010	4.014,94	4.014,94	0,00	
31/07/2010	2.675,45	2.675,45	0,00	
31/08/2010	4.085,61	4.085,61	0,00	
30/09/2010	1.293,21	1.293,21	0,00	
31/10/2010	2.112,70	2.112,70	0,00	
30/11/2010	4.111,57	4.111,57	0,00	
30/12/2010	2.473,03	2.473,03	1.309,03	60%
31/01/2011	1.312,87	1.312,87	148,87	60%
28/02/2011	3.123,71	3.123,71	795,73	60%
31/03/2011	4.415,98	4.415,98	923,98	60%

30/04/2011	2.289,38	2.289,38	2.289,38	60%
31/05/2011	3.393,20	3.393,20	1.065,20	60%
30/06/2011	2.701,18	2.701,18	1.537,18	60%
31/07/2011	3.137,04	3.137,04	809,06	60%
31/08/2011	3.468,47	3.468,47	1.140,47	60%
30/09/2011	2.388,45	2.388,45	1.224,45	60%
31/10/2011	1.863,52	1.863,52	699,52	60%
30/11/2011	916,03	916,03	916,03	60%
31/12/2011	2.928,51	2.928,51	833,27	60%
31/07/2012	2.003,54	2.003,54	2.003,54	60%
28/02/2013	5.752,50	5.752,50	5.752,50	60%
Total	69.238,26	69.238,26	21.448,21	

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL dos Recursos de Ofício e Voluntário, no valor de R\$328.598,65, conforme o demonstrativo abaixo:

Infração	Valor Auto de Infração	Valor 2ª JJF	Valor 2ª CJF	Multa
1	1.161,93	1.161,93	1.161,93	60%
2	79.916,56	54.180,14	49.212,14	60%
3	57.454,55	57.454,55	57.454,55	60%
4	156.003,63	16.042,17	156.003,63	60%
5	1.156,42	1.156,42	1.156,42	100%
6	69.238,26	69.238,26	21.448,21	60%
7	105.669,82	10.567,01	10.567,01	-
8	31.594,76	31.594,76	31.594,76	-
<b>Total</b>	<b>502.195,93</b>	<b>241.395,24</b>	<b>328.598,65</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício e, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0069/15-0**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o Autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$286.436,88**, acrescido das multas de 60% sobre R\$285.280,46 e de 100% sobre R\$1.156,42, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “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 artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Decadência das Infrações 02 e 06) – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Paulo Shinyashiki Filho e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Decadência das Infrações 02 e 06) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva e Luiz Alberto Amaral de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Decadência das Infrações 02 e 06)

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – VOTO VENCEDOR  
(Decadência das Infrações 02 e 06)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS