

**A.I. Nº** - 206957.0008/18-0  
**AUTUADO** - GLOBOAVES SÃO PAULO AGROAVÍCOLA LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLOS CRISPIM SILVA NUNES  
**ORIGEM** - INFAZ – FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/04/2021

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0027-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO.** A autuada elidiu a infração. Infração insubsistente. **b) AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE SUJEITO À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** É direito do contribuinte creditar-se do ICMS cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados, e recolhidos na condição de substituto tributário, consoante autoriza o inc. V do art. 309 do RICMS/2012, porém, não faz jus ao crédito presumido de 20%. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. **2. FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS UTILIZADAS PARA FINS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Caracterizado o cerceamento do direito de defesa resultante da ausência dos demonstrativos analíticos e identificação dos documentos fiscais que serviram de base para o lançamento. Nulidade com fulcro no art. 18, inc. II do RPAF/99. Infração nula. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO.** Não acolhido o argumento da defesa. Incide o ICMS nas operações de transferências interestaduais de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo imobilizado. Infração subsistente. **b) DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** Infração insubsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 03/09/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$72.107,72, acrescido da multa pela constatação das infrações seguir descritas:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.02** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, referente ao período de abril de 2017. Imposto exigido R\$82,80 acrescido de multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 29, §1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

O autuante informa tratar-se de “*Bonificação de material de consumo*”.

**INFRAÇÃO 02 – 01.02.94** – Utilizou indevidamente crédito fiscal, referente a aquisição de serviços de transporte sujeito a substituição tributária, Convênio ICMS 106/96, referente ao período de janeiro, julho, outubro, novembro de 2017 e fevereiro de 2018. Imposto exigido R\$28.148,34 mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 94, 95, 114, 318, inc. II, 382, inc. I do RICMS/97.

**INFRAÇÃO 03 – 01.05.16** – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, referente ao período de abril de 2018. Imposto exigido R\$29.031,93 mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 30, inc. III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 312, inc. III do RICMS/2012.

O autuante complementa informando que se refere ao “*Estorno dos créditos das entradas de insumos não utilizados no processo de industrialização, amparado pela manutenção de crédito, relativo à revenda de mercadorias e saídas de ovos não eclodidos no processo de incubação*”.

**INFRAÇÃO 04 – 06.01.01** – 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 ativo fixo do próprio estabelecimento. Recolheu a menor por não considerar a alteração da alíquota de 17% para 18%, referente ao período de fevereiro de 2018. Imposto exigido R\$29,90, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 – 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 a consumo do estabelecimento. Apurou o DIFAL a menor refletindo no lançamento de ajuste no Livro Registro de Apuração, referente ao período de janeiro a abril, junho a dezembro de 2017 e janeiro a março de 2018. Imposto exigido R\$14.814,75, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96 c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a” do RICMS/2012.

A autuada impugna o lançamento, fls. 15 a 28, onde inicialmente descreve as infrações, aborda a tempestividade da defesa e em seguida informa que sua atividade principal é a produção de pintos de um dia – CNAE 01.55-5-02 e ovos férteis – CNAE 01.55-5-05, produtos classificados nas NCM’s 0407.11.00, 0407.21.00 e 0105.11.90, respectivamente, e assim, possui em diversos Estados, estações de produção de ovos férteis, como é o caso da unidade localizada na Bahia, ora autuada.

Complementa que em razão da sua atividade industrial, utiliza diversos insumos empregados no processo produtivo, bem como a contratação de fretes na condição de contribuinte substituto tributário. Portanto, realiza diversas operações envolvendo apuração e compensação do imposto estadual.

Se mostra surpreendida com a autuação e afirma que as infrações 01, 04 e 05 mantêm o núcleo material semelhante entre si, ou seja, aproveitamento do crédito fiscal e não recolhimento do ICMS-DIFAL, nos casos de aquisições de produtos destinados ao uso ou consumo ou ativo imobilizado, que no presente caso, são produtos caracterizados como insumos e/ou material intermediário, todos utilizado em fases do processo produtivo, motivo pelo qual entende, não ser exigível o recolhimento do ICMS-DIFAL.

Ao abordar o mérito, destaca que a sua atividade preponderante é a indústria avícola, atuando no processamento, distribuição, comercialização de carnes resultante do abate de aves, produção de ovos férteis e pintos de um dia de corte e postura, conforme consta no seu contrato social, sendo que a unidade localizada em Feira de Santana-BA, ora autuada, tem como atividade, o processo incubatório para produção de pintainhos de um dia provenientes de ovos férteis incubáveis, produzidos em granjas da própria empresa, conforme memorial descritivo do processo industrial em anexo.

Relata que em razão da sua atividade, adquire insumo que vão desde produtos químicos, vacinas, até indumentárias para o manuseio dos ovos férteis, tendo em vista o rigoroso cumprimento das normas da vigilância sanitária, cujas aquisições considera insumos de produção, razão pela qual, entende não haver incidência do ICMS-DIFAL, e, portanto, diz ter direito ao crédito integral

destacado no documento fiscal.

Assevera não ter utilizado crédito indevido, motor da infração 01, tampouco, deixou de recolher o imposto, exigido nas infrações 04 e 05.

Apresenta tabela contendo exemplo das mercadorias utilizadas, juntamente com o fluxograma do seu processo produtivo, para demonstrar a utilização destes produtos em pelo menos umas das fases do processo, ou seja, todos os produtos adquiridos, são destinados ao processo produtivo.

Data	Nº Documento	Descrição do item	Valor	Utilização - Processo Produtivo
03/02/2017	034.245	BROMETO DE SODIO	127,00	Vacinação do Ovo Fértil
23/02/2017	011.631	PAPEL TOALHA BAND. ECLOSÃO 40X62 MAOUINAS CASP	1.500,00	Forrar as caixas de nascimento dos pintos de um dia que são remanejados das bandeias da incubadora.
17/03/2017	034.886	ÁLCOOL ISOPROPILICO = ISOPROPANOL	3.100,00	Vacinação do Ovo Fértil
27/03/2017	003.663	DETERGENTE (DELLA-ACTION/CRONA LC 201) LIMP.VACINAD	320,00	Vacinação do Ovo Fértil
28/03/2017	074.158	FITA ADES. TRANSP. 48X100M HOTMELT (CX C/72UND)	279,36	Fechar (lacrar) as caixas de ovos férteis (caixas de papelão).
08/06/2017	036.123	LENCO UMEDECIDO (ÁLCOOL ISOPROP 70%) CX 200UND)	60,00	Vacinação do Ovo Fértil
26/06/2017	009.753	BOUBA SUAVE	550,00	Vacina para Pinto de um dia
29/06/2017	080.335	ÁLCOOL ISOPROPILICO = ISOPROPANOL	2.490,64	Vacinação do Ovo Fértil
05/07/2017	075.773	SERINGA DESC. 20 ML - BD S/ AGULHA - S/ ROSCA	127,50	Vacinação do Ovo Fértil

Acrescenta que para as infrações 01, 04 e 05, é necessária a interpretação da natureza da atividade industrial, de modo a aplicar o melhor direito ao caso, tendo em vista que se confirmado a característica de insumos para os produtos, objeto da auditoria fiscal, estará afastada a incidência do ICMS-DIFAL e/ou a utilização de crédito indevido.

Ao tratar da infração 02, frisa que o autuante entendeu ter ocorrido o creditamento indevido sobre aquisição de serviço de transporte na modalidade de substituição tributária, tipificando a conduta infracional nos artigos 94, 95, 114, 380, inc. II do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/1997, regulamento revogado, não vigente para fatos geradores ocorridos em 2017, quando já se encontrava em vigor o Decreto nº 13.780/2012, atual Regulamento do ICMS/BA.

Aduz não parecer que o atual Regulamento do ICMS tenha disciplinado de forma idêntica a questão envolvendo o crédito de ICMS na aquisição de serviço de transporte sob a modalidade da substituição tributária, fato que identifica como vício material no enquadramento legal aplicado pela autoridade fiscal, podendo levar a nulidade do Auto de Infração, pois identifica flagrante incompatibilidade jurídica ao tipificar determinada conduta em texto de legislação revogada e/ou divergente, para os mesmos fatos geradores ocorridos em 2017.

Defende, portanto, a nulidade do Auto de Infração em face a impropriedade jurídica na tipificação da base legal com suporte em legislação revogada. Ainda, caso não seja acolhida a nulidade integral do presente lançamento, requer, ao menos, que seja considerado nula a infração 02.

Quanto ao mérito desta acusação, destaca que o autuante glosou todo o crédito originário da contratação de frete, cujo imposto pelo serviço, recolheu na condição de substituto tributário.

Reproduz o demonstrativo de glosa dos créditos elaborado pelo autuante e a título exemplificativo, toma o mês de novembro de 2017, por ser o de maior valor, anexando um *print* que diz comprovar o pagamento pelo serviço de frete CIF, na condição de substituto tributário, assim como outro *print* do documento de arrecadação do imposto no valor de R\$5.694,41 que

corresponde exatamente o valor deduzido do crédito presumido previsto no art. 270 do RICMS/2012.

Destaca que o recolhimento se contrapõe a qualquer negativa quanto ao direito ao crédito presumido aproveitado, tendo em vista que o cálculo adotado, para fins do creditamento, observou o princípio da não-cumulatividade do ICMS, considerando a sua condição de substituto tributário quando da aquisição do serviço de transporte.

Explica a regra da substituição tributária prevista no RICMS/2012 dotou maior de segurança e controle do pagamento do imposto devido, vez que o remetente é responsável substituto na condição de tomador do serviço, tendo recolhido o imposto devido por substituição nos termos que dispõe a alínea “b” do inc. XIII do art. 332 e art. 439, ambos do RICMS/2012.

Requer o cancelamento da infração 02 visto que recolheu o ICMS-ST devido no frete CIF na condição de substituto tributário.

Sobre a infração 03, explica que o autuante entendeu não ter havido o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, referente a entradas interestaduais de ovos férteis para a produção de pinto de um dia, sendo que do total destas entradas, uma parcela dos ovos férteis não eclode, mesmo após o processo de incubação.

Frisa que não havendo o estorno proporcional dos créditos pelas entradas, o autuante tipificou a conduta no art. 310, inc. III do RICMS/2012, que reproduz, mesma redação do art. 30 da Lei nº 7.014/96, contudo assegura que neste caso não houve conduta irregular, apesar de parte dos ovos férteis não eclodirem.

Enfatiza que as mercadorias adquiridas e que originalmente entram no estabelecimento não são alheias à atividade do estabelecimento, visto que os ovos férteis são matéria-prima para sua atividade. Os ovos férteis que não eclodem são descartados obedecendo rígido controle sanitário, sendo que o custo por esta perda é absorvido na produção de pinto de um dia.

Conclui que além da mercadoria não ser alheia à atividade do estabelecimento, o custo por essa perda, torna a unidade do pinto de um dia, em média R\$0,02 (dois centavos de real) mais caro, custo que repassa aos seus clientes, cujo valor é tributado pelo ICMS, portanto, não se aplica a regra do estorno em questão.

Ressalta que a estrutura produtiva na indústria, especialmente no caso que mantém produção de pintos de um dia, através da incubação de ovos férteis, é dinâmica e realizada a cada processo de eclosão. Dessa forma, o centro de custo do setor de incubação, ao verificar que determinado percentual de ovos férteis não eclodiu, automaticamente redistribui a quebra para o custo de incubação por pinto nascido, conforme demonstrativo que anexa.

Entende ter demonstrado que repassa o aumento do custo para o produto, pinto de um dia. Dessa forma, o procedimento adotado quando da quebra técnica, que implica no aumento no custo de produção, reflete diretamente no preço final do produto comercializado, inclusive para fins de recolhimento do imposto devido nas saídas, e, assim, não há que se falar em estorno proporcional.

Requer o conhecimento da impugnação administrativa para que ao final seja julgado improcedente o Auto de Infração, cancelando a exigência da infração:

- a) 01, tendo em vista que a glosa de créditos recaiu exclusivamente sobre insumos utilizados no processo produtivo do estabelecimento industrial;
- b) 04 e da 05, por ser inaplicável a exigência do diferencial de alíquotas quando as aquisições são insumos utilizados no processo produtivo do estabelecimento industrial;
- c) 02, tendo em razão de ter havido o recolhimento do ICMS incidente sobre as aquisições de serviço de transporte (frete – CIF) na condição de substituto tributário, bem como a necessidade de reconhecer o direito ao crédito presumido nos termos do art. 270 do RICMS/2012;

- d) 03 em virtude de ser inaplicável o estorno dos créditos pelas entradas de ovos férteis não eclodidos no processo de incubação, uma vez que a quebra técnica aumenta o custo de produção, bem como o recolhimento do imposto estadual nas saídas de pinto de um dia.

Requer ainda o direito à juntada de documentos supervenientes que não puderam ser produzidos até o momento e que todas as intimações e notificações acerca da movimentação do processo sejam encaminhadas no endereço constante na qualificação, sob pena de nulidade.

A informação fiscal, fls. 111 e 111-v, inicialmente afirma que o foco da argumentação utilizada pela autuada foi exaustivamente debatida com os representantes da empresa, oportunidade que alertou acerca dos limites legais do direito ao creditamento do imposto decorrente das aquisições de mercadorias utilizadas como insumos e/ou consumo.

Diz presumir, pelo que relatou, se tratar de defesa meramente protelatória.

Explica que a efetiva saída subsequente de mercadoria adquirida é fator preponderante para classificar as mesmas como revenda, embalagem, matéria-prima ou insumo, sendo, portanto, a entrada de mercadoria para ser utilizada sem a subsequente saída, fator indubitável para classificá-la como item de consumo.

Afirma que o insumo é imprescindível no processo produtivo, pois sem ele, o processo não se completa, cuja característica é o envolvimento direto com a produção, compondo o produto com saída tributada, legitimando o direito a apropriação do crédito fiscal.

Quanto aos itens destinados ao consumo, explica que estes se referem as aquisições de mercadorias sem o propósito de revenda, buscando aproveitar sua utilidade, ainda que necessária para viabilizar os padrões de qualidade da produção, mas sem incorporar-se ao produto final, que, conseqüentemente, não se admite o aproveitamento do crédito fiscal decorrente destas aquisições.

Defende a procedência do lançamento.

Em 31 de maio de 2019 os membros da 2ª JJF, em sessão de pauta suplementar decidiram converter o processo em diligência à unidade Fazendária de origem para a adoção das seguintes providências por parte do autuante:

- a) Analisar as alegações da defesa e prestar nova informação fiscal abordando todos os argumentos apresentados, em observância ao RPAF/99;
- b) Elaborar novos demonstrativos analíticos em planilha editável (Excel) para cada infração com a identificação inclusive dos documentos fiscais por seus números e chaves de acesso, se forem notas fiscais eletrônicas e a identificação dos códigos NCM de cada item;
- c) Anexar mídia com os demonstrativos analíticos elaborados devidamente gravados;
- d) Anexar cópias das notas fiscais que estejam arroladas na autuação que não sejam notas fiscais eletrônicas;
- e) Elaborar novo demonstrativo de débito, se necessário.

Em cumprimento à diligência, o autuante presta a informação, fls. 120 a 122, onde informa que da análise técnica, inclusive recorrendo a pesquisas sobre detalhamento do processo produtivo da empresa, bem como o processo comercial nas aquisições para revenda de pintos de um dia, concluiu que a informação fiscal inicial ficou prejudicada pela incerteza gerada ante a similitude entre materiais de uso e consumo, e os insumos, própria da atividade desenvolvida.

Concluiu que são indevidos os lançamentos relativos às infrações 01 e 05 por se tratar de entradas de insumos, inicialmente interpretadas equivocadamente como materiais de uso/consumo.

Explica que a correta quantificação em valores, das entradas por aquisição de insumos, reflete, igualmente nos índices apurados para cálculos dos estornos dos créditos por aquisição de insumos, em relação às aquisições de mercadorias para revenda, pintos de um dia, bem como para o estorno dos créditos por aquisição de matéria-prima avariada (ovos férteis), que não chegaram a integrar o processo produtivo, uma vez não terem eclodido.

Relata que a autuada, ao impugnar a infração 03, que inicialmente exige o ICMS no valor de R\$29.031,93, sendo R\$11.518,36, referente às entradas de mercadorias para revenda, pintos de um dia, e R\$17.513,57, referente às entradas de matéria prima avariada, ovos não utilizados no processo produtivo, por não eclodirem, nada argumentou, ou seja, não discordou da obrigatoriedade do estorno proporcional dos créditos oriundos das entradas de pintos de um dia, destinados a revenda, a ser escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS, no valor de R\$7.065,85, que em conformidade com os índices apurados, corresponde a aproximadamente, 7,46% de R\$94.724,44, valor total dos créditos relativos às entradas de mercadorias para revenda, de pintos de um dia.

Quanto ao estorno proporcional dos créditos oriundos das entradas de insumos, correspondentes às entradas de matérias primas, que não chegaram a compor o processo de produção, ou seja, os ovos avariados que não eclodiram, afirma que a autuada busca refutar a obrigatoriedade de estorno proporcional, com o frágil argumento de que amparado no art. 312, inc. III do RICMS/2012, o fato dos ovos não comporem o processo de produção, não caracteriza fim alheio à atividade do estabelecimento, além de tentar justificar reflexos na política econômica e de competitividade de mercado, adotada pela empresa.

Explica que o texto do inc. III do art. 312 do RICMS/2012, compõe o histórico da infração 03, por força do programa gerador do auto de infração, contudo o inc. IV do mesmo art. 312 reproduzido, ratifica a intenção do legislador em obrigar o estorno proporcional dos créditos oriundos das entradas de insumos, correspondentes às entradas de ovos férteis avariados, excluídos do processo produtivo.

Conclui ser clara a obrigatoriedade do estorno no valor de R\$38.449,60, em conformidade com os índices apurados, correspondendo a 15% de R\$256.330,67, valor total dos créditos relativos às entradas de insumos, totalizando o débito devido, relativo à infração 03, no valor de R\$45.515,45.

Quanto a infração 02, salienta que a autuada apropriou-se corretamente, no Livro Registro de Apuração do ICMS, referente ao período entre fevereiro de 2017 a abril de 2018, do valor de R\$51.963,62, relativo a ICMS-ST sobre frete, pois está amparado em previsão legal contida no Convênio ICMS 25/90.

Contudo, adverte que a autuada apropriou-se indevidamente do crédito fiscal, por escrituração à crédito na coluna de ajustes do Livro Registro de Apuração do ICMS, referente ao período entre janeiro de 2017 a fevereiro de 2018, do valor de R\$28.148,34, a título de Outros Créditos-Créditos Presumidos – Convênio ICMS 106/96, pois, esta previsão legal é direcionada aos contribuintes e estabelecimentos prestadores de serviço de transporte, não se aplicando à autuada. Assim, diz ser devido o lançamento relativo à infração 02 no valor de R\$28.148,34.

Quanto a infração 04, assegura ser pertinente, pois decorre de erro no cálculo da diferença de alíquota na aquisição de APARELHO DE OSMOSE REVERSA com capacidade de 10 litros/h, para incorporação ao ativo imobilizado, de QUIMIS APARELHOS CIENTÍFICOS LTDA., estabelecida no Estado de São Paulo, através da nota fiscal nº 116.892 de 07/02/2018, no valor de R\$2.989,34, com a aplicação da alíquota de 18% para operações internas, sendo que a autuada calculou a DIFAL, considerando a alíquota interna de 17%, resultando na diferença de valor R\$29,90.

Pede pela procedência parcial do Auto de Infração, no valor original de R\$73.693,69.

Intimada a tomar ciência da informação fiscal, fls. 124 e 125, a autuada retorna aos autos em manifestação, fls. 127 a 134, onde inicialmente faz uma síntese dos fatos, do processo e registra que o autuante reconheceu a inocorrência de parte das infrações.

Ao abordar a infração 02, repisa que o autuante respaldou a acusação em legislação expressamente revogada, o RICMS/1997, e diz ter demonstrado na defesa que observou a nova legislação estabelecida no art. 332, inc. XIII c/c o art. 439 do RICMS/2012, sendo necessário que o autuante se pronuncie acerca da ocorrência, sob pena de contrariar art. 127, § 6º do RPAF/99.

Quanto a infração 03, reproduz o teor da infração, observando que o ato sugere que a única mercadoria, objeto da glosa, corresponde a ovos.

Lembra que a atividade da empresa consiste na produção de pintos de um dia, de ovos e o transporte rodoviário de cargas em especial dos produtos da empresa, sendo que a defesa foi acompanhada de memorial descritivo das atividades da empresa onde expõe detalhadamente todas as etapas do processo produtivo.

Reproduz trecho da última informação prestada pelo autuante e afirma que as mercadorias destinadas a comercialização, basicamente, pintos de um dia, deixou de ser abordada satisfatoriamente na defesa inicial, face a ausência dos demonstrativos analíticos e identificação dos documentos fiscais que respaldaram a base de cálculo do imposto exigido, configurando-se claramente cerceamento de defesa.

Relata que da análise dos demonstrativos, agora apresentados, constata tratar-se de mercadorias produzidas em suas diversas filiais, além da inclusão de mercadoria comercializada.

Assevera que as mercadorias adquiridas são próprias à sua atividade, razão pela qual entende ser inaplicável o disposto no art. 312, inc. III do RICMS/2012, que se não admitido, estaria negando a não-cumulatividade do ICMS. Portanto, defende que a infração merece ser afastada.

Insiste que a glosa refere-se a ovos, insumo da atividade exercida pela empresa, e se constitui um equívoco considerar que a matéria-prima avariada não chega a integrar o processo produtivo, uma vez que não eclodem.

Esclarece que quando adquire a matéria-prima, sua expectativa é aproveitá-la integralmente no sentido de otimizar a produção e minimizar custos. Entretanto, é inevitável as perdas, que deve ser incluída nos custos de produção, medida que visa preservar a empresa.

Relata que no processo de fertilização dos ovos, a empresa adota o procedimento convencional, mantendo as fêmeas junto com os machos, para que haja a fecundação dos ovos, cuja fertilidade somente pode ser comprovada, se submetida a incubação, sendo esse o único caminho para identificar a avaria da matéria-prima, razão pela qual discorda da afirmação do fisco que estes ovos deixam de integrar o processo produtivo.

Ressalta que os ovos adquiridos são todos submetidos ao processo de incubação, sua atividade econômica, porém, antes da compra, a matéria-prima passa por criterioso processo de análise onde são identificados ovos com tricas ou quebrados, ocorrências inevitáveis no transporte destes. Em seguida, formado os lotes, obedecendo a critérios de peso, tamanho etc., se completa uma etapa do processo e no décimo sétimo dia de incubação, os ovos são submetidos ao processo de ovoscopia para identificar os ovos férteis. Identificados, os ovos não fecundados são retirados do processo de incubação e disponibilizados para comercialização com a indústria alimentícia.

Ressalta que apesar de parte dos ovos serem destinados a indústria, o processo de incubação a que são submetidos a matéria-prima configura-se como num processo industrial.

Complementa que durante todo o processo de incubação, os ovos são constantemente avaliados e descartados da incubação com destino a indústria alimentícia ou como lixo biológico, em observância as normas sanitárias.

Conclui que o objetivo das explicações é deixar claro que todo e qualquer procedimento adotado, inclusive a classificação e descarte de ovos avariados, integram o processo produtivo do estabelecimento.

Compara a sua atividade, a de uma indústria metalúrgica onde o aproveitamento de 100% da matéria-prima é praticamente impossível.

Pugna pelo reconhecimento da insubsistência da infração 03 e requer o acolhimento das considerações para julgar o Auto de Infração integralmente improcedente.

O autuante, retorna aos autos, fl. 150, afirmando que a manifestação nada acrescentou que possa repercutir em qualquer alteração do entendimento externado em sua última informação.

Mantém o pedido pela procedência parcial do Auto de Infração no valor de R\$73.693,69.  
É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo, contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, cuja atividade econômica principal é produção de pintos de um dia – CNAE 155-5/02, o cometimento de cinco infrações, conforme descrito no relatório, parte deste Acórdão, tendo sido todas tempestivamente impugnadas.

Do exame das peças que compõem o processo, verifico que foram atendidos e observados os requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos para sua validade, especialmente o disposto nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

O contribuinte tomou conhecimento da autuação via Intimação, fls. 12 e 13, em 03/10/2018, encaminhada através de AVISO DE RECEBIMENTO DOS CORREIOS – AR, oportunidade que recebeu todos os demonstrativos que fundamentou a autuação, lhe permitindo apresentar sua defesa com os argumentos e provas que julgou suficientes para elidir as acusações, de modo que foram plenamente preservados os seus direitos de defesa e do contraditório.

Preliminarmente a autuada argui nulidade da infração 02, sob o argumento de que na tipificação da conduta descrita, se refere ao Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, enquadrando a infração em legislação não aplicável aos fatos geradores nela arrolados, uma vez que o citado regulamento estava revogado em 2017, entendendo assim, haver “...impropriedade jurídica na tipificação da base legal com suporte em legislação revogada”.

Tal argumento não merece acolhimento tendo em vista que o conteúdo dos dispositivos do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, indicados no enquadramento legal, guarda relação com a infração descrita nos autos. Apesar do autuante enquadrar a infração referindo-se a um decreto que vigorou em período anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, tal erro não implica em nulidade do lançamento, pois, na descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, conforme previsto no art. 19 do RPAF/99:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Portanto, afasto a arguição de nulidade e adentro ao mérito da autuação, observando que após a revisão fiscal, decorrente do cumprimento da diligência determinada pelos membros desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuante considerou insubsistentes as infrações 01 e 05, conclusão que acolho por constatar ser baseada nos fatos apurados e fundamentada nos dispositivos legais e regulamentares, decorrente dos exames quando do cumprimento da diligência.

Quanto a infração 04, que exige o ICMS-DIFAL recolhido a menor no valor de R\$29,90, decorrente da aplicação no cálculo do imposto da alíquota de 17%, quando o correto é 18%, na aquisição de equipamento, nota fiscal nº 116.892 de 07/02/2018, no valor de R\$2.989,34, considero subsistente, pois quanto a mesma não houve contestação da defesa, e assim, cabe aplicar o que dispõe o art. 140 do RPAF/99, ou seja: “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”.

Portanto, a lide, fica circunscrita às infrações 02 e 03.

Antes, porém, é imprescindível pontuar que a atividade econômica principal da autuada é a produção de pintos de um dia, e secundárias de produção de ovos e o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional.

No desenvolvimento de sua atividade principal, ressalto que tais operações se subsomem ao que preconiza o art. 264, inc. III, alínea “b”, a seguir transcrito:

*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: (...)*



*III - as saídas de (Conv. ICM 44/75): (...)*

*b) pintos de um dia; (Grifo do relator.)*

Ou seja, nas operações de saídas internas e de pintos de um dia são isentas do ICMS, consoante Convênio ICM 44/75, Cláusula primeira, inc. II, podendo o contribuinte manter o crédito fiscal decorrente das entradas e dos correspondentes serviços tomados, referentes a essas operações ou prestações.

A infração 02, exige o ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de serviço de frete.

O autuante, informa que o contribuinte apropriou-se corretamente dos créditos fiscais no período entre fevereiro de 2017 a abril de 2018, do valor de R\$51.963,62, relativo a ICMS sobre Fretes/CIF, estando amparado pelo Convênio ICMS 25/90.

Aponta como infração, o fato da autuada ter se apropriado indevidamente, por escrituração à crédito, na coluna de ajustes do Livro Registro de Apuração do ICMS, no período entre janeiro de 2017 a fevereiro de 2018, do valor de R\$28.148,34, a título de OUTROS CRÉDITOS-CRÉDITO PRESUMIDO – CONV. 106/96, por entender que não há previsão legal, uma vez que esta concessão é direcionada aos contribuintes e estabelecimentos prestadores de serviço de transporte.

Em sua defesa, a autuada comprova a apuração e recolhimentos dos valores creditados decorrentes da tomada de serviços de transportes e afirma que assim procedeu em consonância com o disposto no art. 332, inc. XIII, alínea “b” e art. 439 do RICMS/2012, tendo as operações relacionadas aos serviços de transportes, sido realizadas sob a cláusula CIF.

Sendo contribuinte inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, o RICMS/2012, no art. 298, determina que são sujeitas à substituição tributária por retenção, as prestações de serviços de transporte por ela contratadas, desde que realizadas por transportador autônomo, empresa transportadora não inscrita neste estado, ainda que optante pelo SIMPLES NACIONAL e empresa transportadora inscrita neste estado, exceto se optante pelo SIMPLES NACIONAL, independentemente do regime de tributação adotado pelo prestador do serviço de frete, se o regime de conta corrente fiscal ou o de crédito presumido, previsto no art. 270, inc. III do citado diploma regulamentar.

O direito ao crédito relativo ao serviço de transporte, está previsto no art. 309, inc. V do citado RICMS/2012:

*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: (...)*

*V - o valor do imposto cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados;*

A autuada comprova ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS sobre as prestações de serviço de transportes.

Conforme demonstra a defesa, como exemplo, fls. 23 a 25, o crédito utilizado no período 11/2017, não foi o valor correspondente ao ICMS recolhido pela autuada, na qualidade de responsável tributário, que neste caso, foi R\$5.694,41, correspondente ao ICMS-ST – TRANSPORTE sobre o valor dos serviços prestados, R\$7.118,01, deduzido o crédito presumido de 20%. Contudo a autuada demonstra ter se apropriado do valor integral, R\$7.118,01, contrariando a regra insculpida no art. 305, §3º do multicitado RICMS/2012, ou seja, o crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal, neste caso, o valor retido e recolhido a título de substituição tributária R\$5.694,41.

Verifico que os períodos alcançados pela exação, janeiro, julho, outubro, novembro de 2017 e fevereiro de 2018, onde os ajustes a crédito ocorreram sob o título BA020004 OUTROS CREDITOS - OPCA0 PELO CREDITO PRESUMIDO, comparando os valores creditados na EFD e os dados de recolhimentos do ICMS-ST – TRANSPORTE, tem-se os dados expostos na tabela seguinte:

1.632 - ICMS SUBSTITUICAO TRIBUTARIA-TRAN

Mês	Valores		Diferença (C=B-A)	Relação (D=C/A)
	Recolhido (A)	Creditado na EFD e DMA (B)		
jan/17	4.462,73	5.578,42	1.115,69	25,00%
jul/17	3.924,26	4.905,32	981,06	25,00%
out/17	4.202,37	5.252,96	1.050,59	25,00%
nov/17	5.694,41	7.118,01	1.423,60	25,00%
fev/18	4.234,90	5.293,63	1.058,73	25,00%

Os dados acima comprovam que o contribuinte nesse período, se creditou em valores superiores aos recolhidos o título de ICMS-ST – TRANSPORTES, exatamente 25% superior ao valor pago, indicando que se creditou do valor recolhido, acrescido do percentual de 20%, correspondente ao crédito presumido, previsto no citado convênio e no art. 270, inc. III, alínea “b” do RICMS/2012.

Entretanto, não se pode deixar de reconhecer o direito do contribuinte creditar-se do ICMS cobrado, relativo aos serviços de transporte tomados, dos valores recolhidos conforme consta nos registros da SEFAZ, consoante autoriza o inc. V do art. 309 do RICMS/2012.

Assim sendo, dos valores exigidos na infração, devem ser considerados legítimos como créditos fiscais, o imposto recolhido a título de ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – TRANSPORTES, código 1632, passando a infração 02 ao valor de R\$5.629,67, conforme demonstrativo de débito:

**Infração 02 - 01.02.94**

Mês	Valores		Diferença (C=A-B)	Multa
	Exigido (A)	Pago - DAE (B)		
jan/17	5.578,42	4.462,73	1.115,69	60%
jul/17	4.905,32	3.924,26	981,06	60%
out/17	5.252,96	4.202,37	1.050,59	60%
nov/17	7.118,01	5.694,41	1.423,60	60%
fev/18	5.293,63	4.234,90	1.058,73	60%
<b>Soma</b>	<b>28.148,34</b>	<b>22.518,67</b>	<b>5.629,67</b>	

Diante do exposto, considero a infração 02 parcialmente subsistente.

A infração 03, exige o ICMS em razão da falta de estorno da parcela do crédito fiscal apropriado, na aquisição de insumos utilizados no processo de incubação de ovos férteis para produção de pintos de um dia, em razão de que parte dos ovos submetidos ao processo de incubação, não eclodirem. Assim consta no enunciado da infração.

Sem fazer nenhum esclarecimento adicional, o autuante, em sede de informação fiscal, manteve a narrativa para a infração 03. Ou seja, o estorno do crédito fiscal exigido corresponde aos “*créditos das entradas de insumos não utilizados no processo de industrialização (...) relativo à revenda de mercadorias e saídas de ovos não eclodidos no processo de incubação*”, sem fazer qualquer referência a outras aquisições.

Somente na informação prestada em cumprimento à diligência, o Auditor Fiscal apresenta dados onde afirma que parte dos valores exigidos na infração, correspondem aos créditos fiscais que deveriam ter sido estornados, provenientes da aquisição de insumos e outra parte correspondente a aquisição de pintos de um dia, adquiridos para comercialização, alterando o valor da infração para R\$45.515,45.

A autuada, na sua última manifestação, alega cerceamento de defesa “*resultante da ausência dos demonstrativos analíticos e identificação dos documentos fiscais correspondentes, que respaldaram a base de cálculo do lançamento.*”, fato sobre o qual o autuante não se manifestou na sua última intervenção no processo, fl. 150, reservando-se a informar que a manifestação em “*nada acrescentou em sua manifestação última, que repercuta em qualquer alteração acerca das argumentações por mim expostas quando da informação fiscal, em atendimento a diligência.*”.

Constatando que o autuante, além de acusar o contribuinte de não estornar o crédito fiscal do ICMS relativo à entrada de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, o que não se mostra verdadeiro, a partir da informação decorrente do cumprimento da diligência, acrescenta outros itens, anteriormente não abordados como mercadorias cujas aquisições deveriam ter seus créditos fiscais estornados.

Destarte, por tudo quanto exposto, não resta outro caminho, senão reconhecer e acolher a arguição de cerceamento do direito de defesa, e decretar a nulidade da infração 03, com fulcro no art. 18, inc. II do RPAF/99.

Com base no art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente promover a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas com o fito de apurar a existência de possíveis créditos tributários em favor do Estado.

Segue quadro resumo da proposta do resultado após julgamento:

Infração	Código	Valor Original	Valor Julgado	Resultado	Multa
01	01.02.02	82,80	0,00	Improcedente	-
02	01.02.94	28.148,34	5.629,67	Procedente em Parte	60%
03	01.05.16	29.031,93	0,00	Nula	-
04	06.01.01	29,90	29,90	Procedente	60%
05	06.02.01	14.814,75	0,00	Nula	-
Total		72.107,72	5.659,57		

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206957.0008/18-0**, lavrado contra **GLOBOAVES SÃO PAULO AGROAVÍCOLA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.659,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR