

**PROCESSO** - A. I. N° 276890.0001/21-0  
**RECORRENTE** - MARILAN ALIMENTOS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0140-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT SUL / IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16.05.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0100-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. O autuado era beneficiário de Regime Especial, Parecer nº 4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo ICMS 46/00. Referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº 16355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida, o autuado continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido. A alegação do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, certamente não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada. Não acolhida a nulidade arguida. Mantida Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente julgamento, de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente na Primeira Instância, lavrado em 22/06/2021, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 29.702.701,68, acrescido da multa de 60%, em razão do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Deixou de recolher o ICMS no(s) prazo(s) regulamentares (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.*

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*O contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob IE: 26.961.088, CNPJ 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no PR e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo.*

*Após o retorno dos produtos acabados (biscoitos), efetua sua comercialização através do estabelecimento comercial atacadista objeto desta autuação.*

*A empresa possuía Regime Especial número 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto devido na saída de biscoitos de industrialização própria, nos termos do Protocolo 46/00, regulamentado nos arts. 373 a 379 do RICMS, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos no território do Estado da Bahia, condição prevista na legislação para aplicabilidade do tratamento tributário especial, pois se constitui em incentivos fiscal para o crescimento e fortalecimento da matriz industrial do Estado e da região nordeste. A concessão do Regime especial 4.804/2001, afastando temporariamente a condição de que a industrialização ocorresse no território baiano foi motivado pelo compromisso de instalação de unidade industrial.*

*Todavia, como o autuado não instalou unidade industrial no Estado e os produtos continuaram sendo produzidos em estado do sudeste do país, o Regime Especial 4804/2001 foi revogado através do parecer 16355/2017, mediante ciência em 05/07/2017, e, em que pese não mais fazer jus ao tratamento incentivado supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando*

*negativamente nos recolhimentos dos valores devidos ao Estado da Bahia a título de ICMS no período fiscalizado.*

*Foi refeita toda a apuração da conta-corrente fiscal no período para fins de levantamentos do saldo devedor por estabelecimento, considerando:*

*a) O transporte do saldo credor mensalmente apurado na filial de Conquista para a filial de Simões Filho;*

*b) A apropriação de todos os créditos do imposto a que o contribuinte tem direito; NO e ST sobre a aquisição da farinha de trigo, por devoluções, por cálculo a maior da ST pelas saídas internas de biscoitos a contribuintes, pela não apropriação do imposto destacado na transferência recebida, etc;*

*d) O valor da carga tributária cheia a que o contribuinte deveria ter se submetido, sem direito a redução de alíquota ou base de cálculo.*

*Desta forma, foram levantados todos os créditos e débitos das operações da empresa, sendo que os créditos foram aproveitados da filial de Vitória da Conquista, conforme demonstrativo anexo, e os débitos estão sendo cobrados neste Auto de Infração.*

*Período de ocorrência: agosto a dezembro de 2017, fevereiro a dezembro de 2018, janeiro a dezembro de 2019, janeiro a agosto de 2020.*

O contribuinte autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, após a informação fiscal, a Junta julgou o auto Procedente conforme voto abaixo:

### **VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de falta de recolhimento do imposto nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.*

*Inicialmente cabe apreciar as preliminares de nulidades do Auto de Infração arguidas.*

*Argui o impugnante a nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição clara e precisa dos fatos que embasaram a autuação.*

*A análise da descrição da infração conjuntamente com as informações adicionais constantes no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva.*

*Os registros feitos detalhadamente pelo autuante afastam qualquer possibilidade de dúvidas quanto à motivação e fundamentação da autuação, inexistindo violação ao artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, ao artigo 142, do CTN, e ao artigo 5º, inciso LV, da CF/88, conforme alegado pelo impugnante.*

*Na realidade, o impugnante recebeu todos os elementos elaborados pelo autuante, inclusive em meio digital, e pode exercer plenamente o seu direito de defesa, registre-se, conforme exerceu.*

*O impugnante argui a nulidade da autuação por estar baseada em mera presunção.*

*Certamente que essa arguição defensiva também não pode ser acolhida.*

*Isso porque, claramente verifica-se que a infração imputada ao autuado não se trata de presunção, haja vista que a presunção decorre de uma análise lógica, pela qual, parte-se de um fato conhecido, ou seja, cuja existência é certa, e infere-se a existência de um fato desconhecido, cuja existência é possível. É certo que no presente caso, inexistente qualquer fato desconhecido que precise ser apurado por um fato conhecido, haja vista que o levantamento fiscal está baseado em dados e informações declarados pelo próprio autuado na sua Escrita Fiscal Digital - EFD, que aponta o procedimento adotado pelo autuado no período objeto da autuação, que no entendimento da Fiscalização está em desacordo com a legislação tributária de regência.*

*O impugnante argui, ainda, a nulidade por erro na metodologia/quantificação das supostas diferenças. Alega que além dos vícios no fundamento de validade do Auto de Infração mencionados acima, a autuação está eivada também de erros na metodologia/quantificação das diferenças de ICMS supostamente devidas pela empresa.*

*Em apertada síntese, pode ser dito que a metodologia utilizada pelo autuante considerou todos os créditos e débitos das operações realizadas pela empresa, sendo que os créditos fiscais foram repassados integralmente para a filial de Simões Filho, conforme demonstrativo que elaborou, e os débitos de alguns meses estão sendo cobrados no presente Auto de Infração.*

*Não vislumbro na metodologia adotada pelo autuante um fator determinante de nulidade da autuação, haja vista que referida metodologia pode ser ajustada, registre-se, conforme foi com a realização de diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cuja apreciação será feita mais adiante no exame de mérito da autuação.*

*O impugnante alega também que a diligência foi realizada de forma unilateral e sem nenhuma participação da empresa, que poderia contribuir prestando informações necessárias para sanar o presente caso, razão pela qual deve ser considerada inócua. Por certo que não há como desconsiderar a diligência realizada e o resultado apresentado pelo diligenciador. Independentemente de não ter sido intimado no transcurso do trabalho fiscal levado a efeito pelo diligenciador, o impugnante teve acesso e recebeu todos os dados e informações levantados e trazidos pelo diligenciador, inclusive pode exercer plenamente o seu direito ao contraditório, conforme exerceu, descabendo, desse modo, falar-se em inocuidade da diligência.*

*Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas pelo impugnante, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n. 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em lide.*

*Cabe também consignar que após a realização da diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o resultado trazido pelo diligenciador se apresenta suficiente para deslinde da questão, razão pela qual, com fundamento no art. 147, I, “a”, do RPAF/BA/99, considero desnecessária a conversão do feito em nova diligência.*

*No mérito, conforme consta no “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:*

*O contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob IE: 26.961.088, CNPJ 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no PR, recolhendo o imposto devido a título de substituição tributária respectiva - RICMS, art. 289, § 2º, I – e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo. Após o retorno dos produtos acabados, efetua sua comercialização diretamente e/ou transfere parte dos produtos para serem comercializados no estabelecimento de Simões Filho IE:59.551.573.*

*A empresa possuía Regime Especial número 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto nos termos do Protocolo 46/00, o qual fora revogado através do parecer 16355/2017 mediante ciência em 05/07/2017.*

*Em que pese não mais fazer jus ao tratamento supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente na apuração e pagamentos dos valores devidos:*

- a) Nas vendas dos biscoitos, destacou o imposto mas não o recolheu, utilizando-se do artifício do estorno indevido do respectivo débito nos seus controles fiscais.*
- b) No cálculo do valor devido pelas respectivas vendas, considerou somente a carga tributária de 12% - ora utilizando a redução na sua base de cálculo ora reduzindo sua alíquota - provocando diferença a menor no cálculo do imposto devido, em desacordo com a legislação vigente.*

*Desta forma foram levantados todos os créditos e débitos das operações da empresa, sendo que os créditos foram repassados integralmente para filial de Simões Filho, conforme demonstrativo anexo, e os débitos de alguns meses estão sendo cobrados neste Auto de Infração.*

*Na peça impugnatória apresentada, o autuado sustenta, em síntese, que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão de acordo com o disposto na legislação tributária do Estado da Bahia, assim como no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, com base no próprio entendimento da SEFAZ/BA, explanado em diversos pronunciamentos - pareceres - realizados ao longo dos anos, razão pela qual não há que se falar em qualquer falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS.*

*Verifica-se, portanto, que o cerne da questão reside no fato de a Fiscalização entender que o autuado não faz jus à sistemática de apuração anteriormente utilizada e, contrariamente, o autuado entender que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão corretos.*

*Conforme aduzido pelo próprio impugnante, o Auto de Infração em lide entende que, pelo fato de os biscoitos comercializados pela Marilan VC e pela Marilan SF serem industrializados pela Matriz, localizada em São Paulo, os estabelecimentos baianos não teriam direito à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA, razão pela qual esses estabelecimentos deveriam:*

*(i) na venda para clientes localizados na Bahia: destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto. Além disso, nesses casos, as filiais deveriam recolher o ICMS-ST relativos às operações subsequentes, creditando-se do valor do ICMS próprio recolhido;*

*(ii) na venda para clientes localizados em outros Estados: destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.*

*Os artigos 375, 377 e 379, do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, dispõem:*

*Art. 375. O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas*



operações com macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, macarrão instantâneo, pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo.

§ 1º O documento fiscal referente às operações internas realizadas por fabricantes ou suas filiais atacadistas com biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares, produzidos neste Estado, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subseqüentes.

[...]

Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subseqüente a entrada da mercadoria no estabelecimento.

§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:

I - abater do ICMS devido por outras operações próprias do estabelecimento ou dos demais estabelecimentos da empresa;

II - abater do ICMS devido por substituição tributária nas operações subseqüentes com os produtos constantes do caput do art. 375;

[...]

Art. 379. O documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, realizadas de estabelecimento fabricante ou de outro estabelecimento da mesma empresa, desde que fabricados neste estado com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo já objeto de antecipação tributária, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subseqüentes.

A simples leitura dos dispositivos normativos acima reproduzido permite constatar que, efetivamente, a admissibilidade da sistemática neles prevista tem como condição indispensável que os produtos sejam **fabricados neste estado**, condição esta não atendida pelo autuado, haja vista que não se trata de fabricante, mas sim de filial atacadista.

A pretensão defensiva de equiparação da filial Marilan Vitória da Conquista a um estabelecimento industrial, invocando, neste sentido, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, não pode ser acolhida, haja vista que inexistente qualquer vínculo hierárquico legal para que a referida legislação federal se imponha à legislação tributária estadual. Note-se que quando o legislador estadual pretendeu que houvesse qualquer equiparação de atacadista a industrial expressamente assim consignou na norma.

Na realidade, o autuado era beneficiário de um Regime Especial, Parecer nº.4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos no Estado da Bahia, condição exigida para aplicação do referido Protocolo.

Ocorre que o referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº. 16355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida - por não se tratar de estabelecimento fabricante -, continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido.

A alegação do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, certamente não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada.

Vale observar que não ocorreu mudança de critério jurídico, conforme alegado pelo impugnante, ou qualquer insegurança jurídica, haja vista que com a revogação do Regime Especial em 05/07/2017, o autuado não poderia mais adotar a sistemática revogada.

Vale também observar que a alegação defensiva atinente a existência de fiscalizações anteriores que referendaram a sistemática anteriormente adotada não pode ser considerada, haja vista que, desde que observado o prazo decadencial, a Fiscalização pode sim revisar ou proceder verificações fiscais, independentemente de o Contribuinte já ter sido fiscalizado ou não em determinado período.

O impugnante alega que valores dos créditos das aquisições dos produtos não seriam oriundos dos dados do SPED, assim como falta de apropriação dos créditos sob o código de receita 1145 pagos na filial de Simões Filho, contudo, conforme bem observado pelo autuante, todos os dados que alimentam o SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal são exatamente os dados que devem compor o SPED, ou seja, documentos fiscais,

sejam estes registrados ou omitidos, descabendo se falar em dados extraídos de outra fonte e cujos demonstrativos foram todos entregues ao autuado, e não foram encontrados os pagamentos aduzidos pelo impugnante, que poderiam ser objeto de possível creditamento.

Conforme relatado, esta Junta de Julgamento Fiscal, por entender que a metodologia adotada pelo autuante precisava de ajustes, converteu o feito em diligência à DAT SUL/ IFEP SUL, a fim de que o diligenciador adotasse as seguintes providências:

**I - procedesse revisão do levantamento fiscal no tocante aos DÉBITOS considerando o seguinte:**

ii) relativamente à coluna **I - Débitos Apurados nas Operações Internas**, refizesse o levantamento considerando os valores e alíquotas aplicadas **constantes dos documentos fiscais** e não a alíquota de 18% utilizada na reconstituição;

ii) no que tange à coluna **J - Débitos Apurados nas Saídas Interestaduais**, desde que os valores e alíquotas fossem os constantes nos documentos fiscais emitidos, mantivesse a reconstituição, conforme procedido;

iii) apurasse o valor total dos **DÉBITOS**, coluna **K** ( $K=I+J$ );

**II- no tocante aos CRÉDITOS, considerasse apenas e exclusivamente os valores constantes da coluna L, ou seja, excluísse dos créditos os valores referentes às colunas M+N+O, para apuração da diferença do ICMS a recolher, elaborando novos demonstrativos.**

A diligência foi cumprida pelo próprio autuante que, após proceder aos ajustes nas planilhas conforme solicitado por esta Junta de Julgamento Fiscal, apurou uma diferença a mais de ICMS a ser exigida no valor de R\$ 13.051.685,22, conforme planilha que elaborou e se encontra acostada aos autos (fl.264).

Certamente que referida diferença por implicar em agravamento da infração não pode ser exigida no presente Auto de Infração, razão pela qual recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de instauração de novo procedimento fiscal para exigência da aduzida diferença, consoante estabelece o art. 156 do RPAF/BA/99.

Cabível aqui registrar que na sessão de julgamento, em face de o diligenciador haver anexado um demonstrativo contendo valor inferior ao originalmente apontado no Auto de Infração, os Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão, concluíram pela procedência total do Auto de Infração no valor de R\$ 29.702.701,68, considerando, inclusive, que houve o agravamento da infração, conforme já abordado linhas acima.

Diante do exposto, a infração é subsistente no valor de ICMS devido de R\$ 29.702.701,68.

No tocante ao pedido do impugnante de cancelamento ou redução da multa aplicada, cumpre observar que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação do pedido, cabendo observar que referida multa encontra-se prevista no art. 42, II, "f", da Lei n. 7.014/96.

Observe que apesar de o autuante haver cumprido a solicitação contida na diligência, registrou que defende a manutenção da sistemática de reapuração da conta corrente fiscal do Contribuinte por estabelecimento, conforme o art. 305, § 2º, do RICMS/BA/12, mas com apropriação do saldo credor no estabelecimento de Vitória da Conquista, considerado mensalmente, e promovendo sua transferência de ofício, ao estabelecimento de Simões Filho para fins de compensação com o saldo devedor daquele estabelecimento, em virtude de não ter havido prejuízo ao erário, pois foram auditadas simultaneamente.

O referido dispositivo regulamentar assim dispõe:

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

[...]

§ 2º Os débitos e os créditos devem ser apurados por estabelecimento do sujeito passivo.

Ocorre que o artigo 306, do mesmo diploma regulamentar determina:

Art. 306. A transferência do saldo credor ou devedor entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte será feita mediante a emissão de nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário do crédito ou débito, na qual serão indicados o valor do saldo a ser transferido, a data e uma das expressões: "Transferência de Saldo Credor" ou "Transferência de Saldo Devedor", conforme o caso.

A leitura dos referidos dispositivos regulamentares permite constatar que a transferência do saldo credor entre os estabelecimentos do mesmo Contribuinte ocorre mediante documentos fiscais e decorre da vontade do próprio Contribuinte, portanto, não podendo ser imposta, ou seja, realizada de ofício. Por este motivo entre outros já aduzidos acima foi que esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência, a fim de que fossem feitos os ajustes considerados necessários.

*Por derradeiro, no tocante ao pedido formulado pela impugnante no sentido de que, todas as intimações e comunicações referentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome das patronas Mariana Monte Alegre de Paula, inscrita na OAB/SP sob o nº 296.859, e-mail [mpaiva@pn.com.br](mailto:mpaiva@pn.com.br) e Isabela Guimarães Pereira, inscrita na OAB/SP nº 332.211, e-mail [ipereira@pn.com.br](mailto:ipereira@pn.com.br), todas com escritório na capital do Estado de São Paulo, na Rua Hungria, nº 1.100, Jardim Europa, CEP 01455-906, consigno que inexistente óbice para que o pleito seja atendido pelo órgão competente da repartição fazendária, contudo, saliento que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao Contribuinte são as previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A autuação foi embasada na alegação principal de que o Regime Especial concedido para a Recorrente, por meio do Parecer nº 4.804/01, teria sido revogado pelo Parecer 16.355/17, mediante ciência em 5.7.2017, pelo fato de a empresa não ter instalado estabelecimento industrial no território do Estado da Bahia para a manufatura dos biscoitos, mantendo essa produção na Matriz em São Paulo.

Dessa forma, desde agosto de 2017, os estabelecimentos Marilan VC e Marilan SF supostamente não teriam mais direito ao tratamento diferenciado para tributação dos biscoitos. Dessa forma, frise-se que a D. Fiscalização:

- (i) desconsiderou a aquisição da farinha de trigo pelo estabelecimento da Marilan VC e o recolhimento do ICMS por antecipação;
- (ii) considerou que, nas vendas dos biscoitos para clientes localizados no Estado da Bahia, a Marilan VC e a Marilan SF deveriam destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto;
- (iii) ainda nas operações de venda de biscoitos para clientes contribuintes de ICMS, localizados no Estado da Bahia, a D. Fiscalização considerou que a Marilan VC e a Marilan SF deveriam recolher o ICMS por antecipação, creditando-se do imposto próprio recolhido, à alíquota de 18%;
- (iv) por fim, nas operações de venda de biscoitos para clientes localizados em outros Estados, a D. Fiscalização concluiu que a Marilan VC e a Marilan SF deveriam destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais, à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

Com isso, a D. Fiscalização entendeu que a Recorrente:

- (i) nas vendas dos biscoitos, destacou o ICMS, mas não o recolheu, utilizando-se do artifício do estorno indevido do respectivo débito nos seus controles fiscais;
- (ii) no cálculo do valor devido pelas respectivas vendas, considerou apenas a carga tributária de 12%, provocando diferença a menor no cálculo do ICMS devido, em desacordo com a legislação vigente.

Dessa forma, para fins do cálculo do ICMS supostamente devido, a D. Fiscalização: (i) transportou o saldo credor mensalmente apurado na filial da Marilan VC para a Marilan SF; e (ii) permitiu a apropriação de todos os créditos de ICMS que os dois estabelecimentos teriam direito, tanto sobre a aquisição da farinha de trigo, por devoluções, por cálculo a maior do ICMS antecipação pago nas saídas dos biscoitos para clientes contribuintes no Estado da Bahia, pela não apropriação do ICMS destacado nas Notas Fiscais de transferência recebidas da Matriz, etc.

Não se conformando, entretanto, com as alegações da D. Fiscalização, a Recorrente apresentou Impugnação em 28.9.2021 em ambos os autos com o objetivo de desconstituir e cancelar o crédito tributário exigido, uma vez que não houve qualquer incorreção nos procedimentos de recolhimento de ICMS nas operações com produtos derivados de farinha de trigo. 10. Após análise e discussão dos argumentos de defesa apresentados pela Recorrente, em sessão realizada no dia 31.1.2022, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, deliberou pela conversão de ambos os Processos



Administrativos em diligência à IFEP Sul, a fim de corrigir possíveis erros nos Autos de Infração lavrados contra a Recorrente.

Contudo, a referida decisão deve ser integralmente reformada, conforme será demonstrado a seguir.

#### OS MOTIVOS PARA A NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA

Como exposto acima, a r. Decisão recorrida não teceu qualquer comentário em relação ao fato (i) a Legislação Tributária do Estado da Bahia já garantir a sistemática adotada pela Recorrente, além da existência de (ii) Resposta Favorável de Consulta Tributária.

Assim, a r. Decisão recorrida se baseou apenas e tão somente na premissa de que **a revogação do Regime Especial em 5.7.2017** descontinuará a possibilidade de apurar o ICMS da forma que vinha sendo feita, porém não se atentou para o fato de que esses argumentos destacados acima se sobrepõem a qualquer eventual revogação de Regime Especial.

Isso porque, a despeito de a r. Decisão recorrida entender que o Regime Especial revogado impossibilitaria a sistemática adotada pela Recorrente, fato é que a forma de apuração tem como base não o Regime Especial previsto no Parecer nº 4.804/01 (e revogado em 2017), mas apenas e tão somente a própria legislação da Bahia (artigos 373 a 379 do RICMS/BA) e o Protocolo ICMS 46/00, os quais jamais trouxeram o requisito de que esses dispositivos só seriam aplicáveis para os biscoitos industrializados no território da Bahia.

No que se refere à Solução de Consulta Favorável, vale ressaltar que houve, por parte da Administração Tributária do Estado da Bahia, uma resposta formal -- e ainda válida -- não apenas validando todos os procedimentos específicos da Recorrente, como, ainda, houve expressa menção ao fato de que a Recorrente seria sim equiparada à estabelecimento industrial.

Portanto, não restam dúvidas de que a análise desses pontos acima ensejaria outro julgamento quanto ao mérito discutido, de modo que a Recorrente entende que a r. Decisão recorrida merece inicialmente ser anulada pela falta de fundamentação quanto aos argumentos apresentados, nos termos do artigo 18, inciso III do RPAF, a fim de que todos os pontos trazidos desde a Impugnação sejam devidamente analisados e julgados.

De toda forma, caso V.Sas. assim não entendam pela imediata nulidade da r. Decisão recorrida, a Recorrente passará a expor os motivos pelos quais a referida decisão merece ser integralmente reformada.

O problema, DD. Julgadores, é que o Auto de Infração se baseia exclusivamente no fato de que, em 2017, o Regime Especial da Recorrente foi revogado, quando na verdade a SEFAZ/BA já considerava que o Parecer 4.804/01 tinha sido revogado tacitamente em 2003, quando houve alteração do artigo 615 do RICMS/97.

Neste contexto, oportuno citar a “teoria dos motivos determinantes”, segundo a qual a motivação é entendida como a *“fundamentação na qual são enunciados (a) a regra de Direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e, muitas vezes, obrigatoriamente (c) a enunciação da relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado”*.

De acordo com a referida teoria, os fatos que servem de suporte às decisões integram a validade do próprio ato. Em outras palavras, é certo que, no presente caso, a validade do Auto de Infração está necessariamente atrelada à adequada narração dos fatos que levaram ao surgimento da eventual obrigação tributária (motivação do lançamento tributário), bem como ao respectivo embasamento legal da infração.

No entanto, como no presente caso nem a motivação e nem o embasamento legal foram devidamente apresentados, é certo que o ato administrativo exarado pela D. Fiscalização padece de vício que compromete a validade da autuação, o que prejudica o exercício do direito de defesa da Recorrente, garantida pelos princípios do contraditório e a ampla defesa, previstos no inciso LV, do artigo 5º da CF/88.

Sendo assim, resta evidente a NULIDADE do presente Auto de Infração por ausência de adequada motivação e fundamentação, que implicou cerceamento do direito de defesa da Recorrente e, especificamente, violação ao artigo 18, inciso IV, “a” do RPAF, ao artigo 142, do CTN, e ao artigo 5º, inciso LV da CF/88.

É importante ressaltar também que, ao contrário do que foi afirmado pela D. Fiscalização, a revogação do Parecer nº 4.804/01 não ocorreu em 2017 quando da edição do Parecer nº 16.355/17, mas sim em 2003, quando o artigo 615 do RICMS/97 foi alterado, incluindo entre as operações em que ocorrerá a suspensão do ICMS devido justamente as remessas de matérias primas para industrialização em outro Estado.

Com isso, conforme reconhecido no Parecer nº 16.355/09, o Regime Especial obtido pela Recorrente por meio do Parecer nº 4.804/01 já estava tacitamente revogado desde 2003, não havendo, portanto, qualquer motivo para a exigência fiscal ora discutida.

Além disso, a D. Fiscalização alegou que a Recorrente havia descumprido o acordo firmado com o Estado da Bahia de realizar a industrializar os produtos no território baiano. Esse acordo, entretanto, nunca existiu e a Recorrente, desde o primeiro pedido de Regime Especial, sempre deixou clara qual seria a estrutura a ser adotada (envio da farinha de trigo para industrialização no estabelecimento da Matriz em São Paulo). Dessa forma, essa alegação também não poderia ser razão para a presente exigência fiscal.

Por fim, a D. Fiscalização ainda alegou que a legislação baiana considera como condição para o tratamento fiscal especial aplicável à farinha de trigo e aos biscoitos a sua industrialização na Bahia. Essa, entretanto, também não é uma condição expressa na legislação da Bahia ou nos Protocolos firmados para regulamentar as operações com farinha de trigo e seus derivados (Protocolo ICMS 46/00 e Protocolo ICMS 05/01).

Além disso, as Autoridades Fiscais sempre equipararam o estabelecimento da Marilan VC a um estabelecimento industrial, na medida em que remetia matérias primas para industrialização por sua encomenda. Dessa forma, também sempre concedeu aos seus produtos o mesmo tratamento daquelas mercadorias industrializadas em território baiano.

Tanto isso é verdade que, até dezembro de 2019, a Marilan VC fazia jus ao Regime Especial de recolhimento até o 10º dia do mês subsequente do ICMS adiantamento sobre a aquisição de farinha de trigo. Dessa forma, em havendo falta de motivação para o lançamento fiscal, é claro que o Auto de Infração está baseado em mera presunção. A doutrina é unânime no sentido de que a presunção não pode ser aceita como meio de prova de acusação. Nesse sentido, cita oportuna a transcrição das lições de MARCO AURÉLIO GRECO.

O Cálculo da Autuação sem Fundamentação Legal.

Além dos vícios no fundamento de validade do Auto de Infração mencionados acima, a autuação fiscal está eivada também de erros na metodologia/quantificação das diferenças de ICMS supostamente devidas pela Recorrente.

A decisão ora recorrida não validou de maneira expressa a metodologia de cálculo utilizada pelas DD. Autoridades Fiscais na lavratura do Auto de Infração do caso concreto, mas tão somente afastou a alegação de sua nulidade por entender que referida metodologia pode ser ajustada por meio de diligência (assim como de fato ocorreu antes do julgamento).

Conforme exposto anteriormente, o Auto de Infração ora discutido entende que, pelo fato de os biscoitos comercializados pela Marilan VC e pela Marilan SF serem industrializados pela Matriz, localizada em São Paulo, os estabelecimentos baianos não teriam direito à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA. Por esse motivo, esses estabelecimentos deveriam: (i) na venda para clientes localizados na Bahia: destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto. Além disso, nesses casos, as filiais



deveriam recolher o ICMS-ST relativos às operações subsequentes, creditando-se do valor do ICMS próprio recolhido; (ii) na venda para clientes localizados em outros Estados: destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.

Razões de Mérito para reforma da decisão ora recorrida.

Diante de todas as preliminares destacadas acima, a Recorrente entende que deve ser reconhecida a imediata nulidade da presente cobrança, face aos evidentes erros e fundamentos quando da autuação e da prolação da decisão de 1ª Instância.

De todo modo, caso Vossas Senhorias assim não entendam, o que se admite apenas para argumentar, a Recorrente passar a demonstrar os motivos que, no mérito, comprovam a necessidade de desconstituição da autuação como um todo.

A regularidade das operações da Recorrente.

Inicialmente, cabe detalhar a operação da Recorrente, bem como a forma pela qual a Administração Tributária, até a lavratura da presente autuação, sempre se posicionou de forma favorável a todos os procedimentos adotados.

Dito isso, no regular exercício das suas atividades, a filial Marilan VC adquiria farinha de trigo de fornecedores localizados em Estados do Sul e do Sudeste do Brasil, os quais não são parte do Protocolo ICMS 46/00. Referido estabelecimento, então, enviava a farinha de trigo adquirida para a Matriz para ser utilizada na industrialização de biscoitos por sua encomenda.

Fisicamente, a farinha de trigo adquirida pela Marilan VC era remetida diretamente para o estabelecimento da Matriz por conta e ordem da filial baiana. Dessa forma, existia apenas a entrada simbólica da matéria prima (farinha de trigo) no estabelecimento da Marilan VC, a qual efetuava a emissão de Nota Fiscal de *“Remessa de Mercadorias para Industrialização em outra Unidade da Federação”* para a Matriz, com a suspensão do ICMS, conforme disposto no artigo 280, inciso I 11, do Decreto nº 13.780, de 16.3.2012 (Regulamento de ICMS do Estado da Bahia – “RICMS/BA”).

Além da emissão do documento fiscal de remessa de produto para industrialização, a Marilan VC efetuava o recolhimento antecipado do ICMS, quando da aquisição da farinha de trigo, nos termos do Protocolo ICMS 46/00 e do artigo 37312 do RICMS/BA. Para o recolhimento do ICMS antecipado, a Marilan VC utilizava como base de cálculo o valor da operação de venda realizada pelo seu fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis a ela e da margem de valor agregado determinada pelo Anexo I do RICMS/BA. Vale destacar que o valor do ICMS a ser apurado a partir dessa base de cálculo não poderia ser inferior ao valor de referência do imposto, com base no Ato COTEPE/ICMS publicado no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º, do artigo 373 do RICMS/BA.

Sobre a mencionada base de cálculo incidia o ICMS à alíquota de 12%, sendo possível à Marilan VC se creditar apenas do imposto recolhido pelo seu fornecedor na venda da farinha de trigo (incidência do imposto à alíquota de 7% nessa transação), nos termos do § 5º, do artigo 373 do RICMS/BA.

Quando os produtos decorrentes da operação de industrialização por encomenda eram finalizados no estabelecimento da Matriz, eles eram então remetidos para a Marilan VC acompanhados de Nota Fiscal de *“Retorno de Industrialização”*. Nos termos do artigo 280, inciso I, do RICMS/BA, o ICMS incidente sobre o valor das matérias primas enviadas para industrialização (farinha de trigo) estaria suspenso, havendo tributação apenas sobre o valor da mão de obra empregada e dos insumos adquiridos pela Matriz.

O recebimento pela Marilan VC dos produtos fabricados pela Matriz não gerava recolhimento antecipado do ICMS. Além disso, quando da transferência dos produtos finais para a Marilan SF, a Marilan VC emitia uma Nota Fiscal de *“Transferência de Mercadorias”*, sem o destaque de

qualquer valor de ICMS.

Por fim, quando da venda dos produtos tanto pela Marilan VC quanto pela Marilan SF para os seus clientes, tinha-se a seguinte situação:

- (i) vendas para clientes no Estado da Bahia: nos termos do artigo 375, § 1º do RICMS/BA15, os estabelecimentos deveriam destacar o ICMS à alíquota de 12% apenas para fins de crédito do ICMS antecipação. Além disso, eles deveriam calcular o ICMS antecipação à alíquota de 18%, considerando o valor da operação de venda, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se a margem de valor agregado determinada pelo Anexo I do RICMS/BA.

Vale destacar que o valor do ICMS a ser apurado a partir dessa base de cálculo não poderia ser inferior ao valor de referência do imposto estabelecido pela SEFAZ/BA. Além disso, no cálculo do ICMS antecipação, era possível descontar o valor do imposto próprio destacado, mas não recolhido, à alíquota de 12%;

- (ii) vendas para clientes em outros Estados: nos termos do artigo 375, § 2º do RICMS/BA16, os estabelecimentos deveriam destacar o ICMS à alíquota de 12% apenas para fins de crédito do ICMS nas operações subsequentes a serem realizadas na Unidade Federada de destino. O referido valor de débito de ICMS era então lançado, a crédito, no Livro Registro de Apuração de ICMS, com o objetivo de anular o débito.

Nesse sentido, em 23.10.2001, a SEFAZ/BA emitiu o Parecer nº 4.804 (“Parecer 4.804/01” – vide doc. no 7 da impugnação), concedendo Regime Especial à Marilan VC para que esse estabelecimento aplicasse a suspensão do ICMS nas remessas de farinha de trigo para industrialização por sua encomenda pelo seu estabelecimento Matriz.

Frise-se que esse Parecer ainda trouxe detalhes sobre como os fornecedores de farinha de trigo e a própria Marilan VC deveriam proceder nessas operações de remessa e retorno dos produtos para industrialização por encomenda, assim como na venda dos produtos finais. Tal procedimento pode ser assim resumido:

- (i) Os fornecedores de farinha de trigo deveriam emitir Nota Fiscal de venda, calculando o ICMS a alíquota de 7% em nome do estabelecimento adquirente Marilan VC, com a observação de que a mercadoria seria entregue por conta e ordem no estabelecimento da Matriz;
- (ii) Além da nota fiscal de venda, os fornecedores deveriam emitir também uma Nota Fiscal de remessa para o estabelecimento industrial (Matriz), sem destaque do ICMS, por conta e ordem da Marilan VC, fazendo referência no corpo da mesma à Nota Fiscal de venda;
- (iii) A Marilan VC, na entrada simbólica da farinha de trigo deveria antecipar o valor do ICMS devido para o Estado da Bahia, nos termos do artigo 506-A 18 do RICMS/97 (atual artigo 373 do RICMS/BA). Esse recolhimento englobaria todo o ICMS de responsabilidade própria da Marilan VC até a saída dos produtos finais derivados da farinha de trigo;
- (iv) Em decorrência dessa sistemática de antecipação, o estabelecimento da Marilan VC não podia aproveitar nenhum outro crédito fiscal no cálculo do ICMS antecipado, além do destacado nas Notas Fiscais de aquisição de farinha de trigo, nos termos do artigo 506-A, § 4º, inciso I, do RICMS/9719 (atual artigo 373, § 5º, inciso I do RICMS/BA);
- (v) A Marilan VC deveria emitir Nota Fiscal em nome da Matriz, com natureza de operação de “Remessa de Mercadoria para Industrialização em outra Unidade da Federação”, sob com a indicação de que se encontrava sob o abrigo da suspensão prevista no artigo 615, § 6º, inciso I, alínea “a” do RICMS/97 (artigo 280, inciso I, do RICMS/BA);
- (vi) Por fim, nas saídas das mercadorias da Marilan VC, esse estabelecimento deveria passar a destacar, nos documentos fiscais, um percentual de 12% de ICMS, nos termos do Parágrafo Único da Cláusula Quarta do Protocolo ICMS 05, de 1.2.200120 (“Protocolo ICMS 05/01”), apenas para fins de geração de crédito aos adquirentes, no caso de operações interestaduais e como

crédito da antecipação tributária devida, nas saídas internas subsequentes.

A Validação Pela Legislação do Estado da Bahia.

Como já indicado acima, houve uma alteração relevante na legislação de ICMS no Estado da Bahia que teve impacto nas operações com farinha de trigo da Marilan VC. Isso porque o § 6º, inciso I, alínea “a”, do artigo 615 do RICMS/97, foi revogado, deixando de existir a necessidade de pedido de regime especial para aplicar a suspensão do ICMS nas operações de remessa e retorno interestadual de produtos para industrialização.

Posteriormente, nova alteração no caput do referido artigo 615 foi realizada para deixar clara que a suspensão do tributo se aplicava também quando a industrialização por encomenda era realizada por estabelecimento da mesma empresa. Dessa forma, entre setembro de 2003 até a revogação do RICMS/97 pelo RICMS/BA em março de 2012, essa era a redação do artigo 615:

Alteração nº 44 (Decreto nº 8645/03), efeitos entre 16.9.2003 e 27.4.2007: “Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74, Convs. ICM 1/75, 18/78, 32/78, 25/81 e 35/82, e Convs. ICMS 34/90, 80/91 e 151/94). Alteração nº 88 (Decreto nº 10.333/07), efeitos entre 27.4.2007 e 16.3.2012: Art. 615. É suspensa a incidência do ICMS nas saídas internas e interestaduais de mercadorias ou bens a serem industrializados, total ou parcialmente, em estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiro, por conta do remetente (Conv. AE 15/74). Com base nessa alteração legislativa, a SEFAZ/BA emitiu o Parecer nº 11.373, de 9.7.2009 (“Parecer 11.373/09” – vide doc. no 13 da impugnação), por meio do qual reconheceu que, em decorrência dessa alteração no artigo 615 do RICMS/97, o Regime Especial concedido à Marilan VC por meio do Parecer nº 4.804/01 encontrava-se tacitamente revogado desde 2003”.

Segue o texto da ementa do referido Parecer:

*“ICMS. Consulta. A partir de 06/05/2003 encontra-se tacitamente revogado o Regime Especial anteriormente concedido à Consulente através do Parecer nº 4804/2001, face à possibilidade de fruição do benefício previsto no art. 615 do RICM/SBA independente de concessão de Regime Especial. Aplicabilidade da disciplina contida no art. 506-A, § 2º, II, para fins de cálculo do imposto devido por antecipação tributária nas remessas interestaduais de farinha de trigo para industrialização.” 90. Foi justamente devido a essa revogação tácita do seu Regime Especial e ao fato que a operação de remessa interestadual de produtos para industrialização por encomenda passou a ter previsão expressa na legislação<sup>21</sup> que a Marilan VC não solicitou a prorrogação da suspensão do ICMS prevista no Parecer 4.804/01.”*

Portanto, e diferentemente do decidido na decisão ora recorrida, não é que houve, juridicamente, a revogação de um Regime Especial, mas apenas e tão somente que um Regime Especial pretérito passou a ser desnecessário pela posterior modificação legislativa. Essa é a questão em análise. Dessa forma, o Parecer nº 16.355, de 20.6.2017 (“Parecer 16.355/17” – vide doc. no 14 da impugnação), que tratou da revogação do Parecer nº 4.804/01 e que foi utilizado pela D. Fiscalização para justificar a lavratura do Auto de Infração ora discutido e pelos julgadores da decisão ora recorrida para justificar a suposta irregularidade do recolhimento de ICMS por parte da Recorrente, não teve efeito algum para as suas operações, uma vez que a suspensão do ICMS lá prevista já tinha previsão expressa na legislação, estando o Regime Especial revogado tacitamente desde 2003.

Com relação ao Parecer nº 5.115/01, em atendimento ao disposto no artigo 107 do RPAF, o Regime Especial nele previsto passou a ser renovado a cada dois anos, a partir de 2013, até a edição do Parecer nº 13.697/19, quando a Marilan VC teve a condição especial de pagamento do ICMS antecipação sobre a farinha de trigo revogada. Para tanto, as DD. Autoridades Fiscais justificaram – sem qualquer embasamento legal – que tal concessão, por ser uma prerrogativa da Administração Tributária (inciso XI, do artigo 332 do RICMS/BA), estaria sendo dada somente aos contribuintes que realizam industrialização por encomenda com indústrias instaladas na Bahia ou fabricantes instalados na Bahia.



## A Existência de Resposta Favorável à Consulta Tributária.

Na remota hipótese de Vossas Senhorias não entenderem pela **(i)** manutenção dos Regimes Especiais e **(ii)** alteração legislativa validando os procedimentos adotados, ainda assim a autuação deve ser integralmente desconstituída, uma vez que foi totalmente ignorada pela D. Fiscalização a existência de Resposta Favorável à Consulta Tributária formulada pela Recorrente.

Isso porque, uma vez que a Marilan VC tinha, no passado, dúvidas sobre: **(i)** se deveria haver incidência de ICMS nas transferências dos produtos para a Marilan SF; e **(ii)** qual deveria ser o tratamento tributário dado às vendas realizadas pela Marilan SF. Diante disso, optou, em 13.8.2003, por apresentar uma Consulta junto às DD. Autoridades Fiscais do Estado da Bahia (vide doc. no 10 da impugnação), na qual consignou os seguintes questionamentos: *“Por tudo que foi exposto, pede a CONSULENTE a confirmação do entendimento acima, e, se assim não for, sejam indicados os procedimentos para os seguintes quesitos: i) a constituição de outro estabelecimento na Cidade de Salvador/BA tem o condão de invalidar os regimes especiais concedidos ao estabelecimento de Vitória da Conquista/BA, de forma a invalidar a remessa simbólica da farinha de trigo, ao estabelecimento industrial paulista, com suspensão do ICMS e o recolhimento antecipado do ICMS até o 10º (décimo) dia após o término da quinzena em que ocorreu a entrada da farinha de trigo no estabelecimento (de Vitória da Conquista/BA)? ii) se positiva a resposta ao quesito anterior, como deverá proceder o estabelecimento de Vitória da Conquista/BA com relação às operações realizadas? iii) qual o tratamento tributário a ser adotado na transferência dos biscoitos do estabelecimento de Vitória da Conquista/BA para a nova filial de Salvador/BA? iv) qual o tratamento tributário a ser adotado pela nova filial de Salvador/BA nas saídas dos biscoitos?”*.

Em 27.8.2003, a Consulta da Marilan VC foi respondida (vide doc. no 11 da impugnação) na linha de que **(i)** a implantação da nova filial não alteraria os Regimes Especiais já obtidos pela Marilan VC quanto ao ICMS incidente nas operações com farinha de trigo; **(ii)** a transferência dos biscoitos da filial Marilan VC para a Marilan SF não ficaria sujeita a qualquer incidência de ICMS, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento da antecipação imposto passaria a ser da nova filial; e **(iii)** a venda dos produtos pela Marilan SF estaria sujeita às mesmas regras das operações realizadas pela Marilan VC.

Em outras palavras, houve, por parte da Administração Tributária do Estado da Bahia, uma resposta formal não apenas validando todos os procedimentos específicos da Recorrente, detalhados em seu pedido, como, ainda, houve expressa menção ao fato de que a Recorrente seria sim equiparada à estabelecimento industrial.

Portanto, não restam dúvidas que os exatos procedimentos questionados nos presentes autos foram expressamente validados pela Administração Tributária do Estado da Bahia, sem que houvesse, desde então, qualquer menção revogação futura.

Assim, permanece vigente, até os dias atuais, tal posicionamento, vinculando não apenas a Recorrente, mas em especial a D. Fiscalização, que, ao lavrar a autuação, passou a agir de forma totalmente contraditória ao seu próprio posicionamento.

Vale destacar que, ao enfrentar a questão, os julgadores da decisão ora recorrida apenas se limitaram a indicar que tais respostas a consultas tributárias não teriam efeito, uma vez que seriam anteriores a revogação do Regime Especial previsto pelo Parecer nº 4.804/01. Contudo, não se atentaram ao fato de que o Parecer 4.804/01 já se encontrava tacitamente revogado desde 2003 conforme indicado acima.

O C. STJ já consignou que *“os princípios da segurança jurídica e da boa-fé objetiva, bem como a vedação ao comportamento contraditório (venire contra factum proprium), impedem que a Administração, após praticar atos em determinado sentido, que criaram uma aparência de estabilidade das relações jurídicas, venha adotar atos na direção contrária, com a vulneração de direito que, em razão da anterior conduta administrativa e do longo período de tempo*

*transcorrido, já se acreditava incorporado ao patrimônio dos administrados” (RMS 20.572-DF).*

Desse modo, fica evidente que as autoridades fiscais estão necessariamente vinculadas ao conteúdo de suas Consultas junto aos contribuintes, de tal forma que a Recorrente não poderia ver questionada suas operações e tampouco a equiparação de seu estabelecimento à indústria.

A situação da Recorrente, que fique claro, chega a ser esdrúxula, pois se ao seguir entendimento da Solução de Consulta já houve autuação, caso passasse a adotar o entendimento manifestado na autuação ora questionada poderia então ser autuada, pelo motivo oposto, ou seja, pelo descumprimento da Solução de Consulta que está vigente até hoje!

A Marilan VC Como um Estabelecimento Industrial por Equiparação.

Além de todos os argumentos expostos acima, cabe demonstrar os motivos pelos quais a Marilan VC deveria, de toda maneira, ser considerada como estabelecimento industrial por equiparação.

No entendimento da D. Fiscalização, as regras previstas nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA só seriam aplicáveis para os biscoitos industrializados no território da Bahia. Primeiramente, é importante destacar que, em determinado trecho do Auto de Infração, a D. Fiscalização afirma que *“a concessão do Regime especial nº 4.804/2001, afastando temporariamente a condição de que a industrialização ocorresse no território baiano foi motivada pelo compromisso de instalação de unidade industrial”*.

Essa afirmação, entretanto, possui dois equívocos relevantes para a presente análise. Primeiramente, repise-se que o Parecer nº 4.804/01 não tinha como objetivo conceder qualquer Regime Especial quanto à tributação dos biscoitos comercializados pela Recorrente. O seu objetivo era única e exclusivamente permitir que a Recorrente realizasse a remessa e retorno da farinha de trigo para a Matriz em São Paulo com a suspensão do ICMS, nos termos do artigo 615 do RICMS/97, vigente à época do pedido.

Nesse sentido, é importante lembrar que a própria SEFAZ/BA, por meio do Parecer nº 11.373/09 reconheceu a revogação tácita, a partir de 6.5.2003, do Regime Especial concedido à Recorrente por meio do Parecer nº 4.804/01, face à possibilidade de fruição do benefício previsto no artigo 615 do RICMS/97 independentemente de qualquer autorização prévia das autoridades fiscais.

Dessa forma, não há como afirmar que o Regime Especial objeto do Parecer nº 4.804/01 afastou *“temporariamente a condição de que a industrialização ocorre em território baiano”*, uma vez que esse tema nem foi objeto do referido pedido de procedimento de fiscalização”.

Regime Especial.

Mais ainda, não houve qualquer acordo entre a Recorrente ou qualquer dos seus estabelecimentos e o Estado da Bahia quanto à instalação de uma planta em território baiano. Apesar de a D. Fiscalização fazer essa afirmação, ela não apresenta qualquer embasamento normativo, Termo de Acordo ou evidência documental nesse sentido.

Na verdade, desde o Pedido de Regime Especial apresentado pela Marilan VC em 24.9.2001, a Recorrente deixou bastante claro que os produtos seriam industrializados pela Matriz em São Paulo, cabendo aos estabelecimentos na Bahia a comercialização dos biscoitos. Resta, portanto, demonstrado que as afirmações apresentadas pela D. Fiscalização para fundamentar o Auto de Infração ora impugnado carecem de qualquer fundamentação e, por isso, não devem prevalecer.

De qualquer forma, é importante destacar que, ainda que o estabelecimento da Marilan VC não efetue a transformação da farinha de trigo em biscoito, ele é, para todos os finais, considerado um estabelecimento industrial, por equiparação, nos termos da legislação do IPI.

A Impossibilidade de Alteração de Critério Jurídico. Conforme já destacado acima, por mais de 20 anos, as DD. Autoridades Fiscais da Bahia vêm reiterando que a Recorrente faz jus a aplicar, nas suas operações de venda de biscoitos industrializados pela Matriz por encomenda da Marilan VC, a alíquota de 12% sobre o valor da operação, apenas para compensação com o imposto incidente

nas operações subsequentes. Sem qualquer motivação, entretanto, esse entendimento foi alterado e a Recorrente foi totalmente surpreendida com a lavratura do Auto de Infração ora discutido. Como, entretanto, se trata de uma clara mudança de critério jurídico, não poderia a D. Fiscalização aplicar esse novo entendimento de forma retroativa, sob pena de violação ao artigo 146 do CTN, abaixo transcrito:

*“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”*

A decisão ora recorrida indica, contudo, que não haveria mudança de critério jurídico em função da revogação do Parecer nº 4.804/01 em 5.7.22017. Entretanto, como já reiterado no presente recurso, referido Parecer já havia sido revogado tacitamente em 2003, de tal forma que não há como se afastar a alegação de mudança de critério jurídico.

Ora, é certo que a revisão de lançamento somente pode ser feita quando decorrente de erro de fato. Ou seja, o direito das Autoridades Fiscais de proceder à revisão de um lançamento somente é viável quando, à época do(s) fato(s) gerador(es), os elementos fáticos pertinentes às operações não tenham sido colocados corretamente à disposição do Fisco.

Não se pode, todavia, revisar um lançamento pela modificação dos critérios jurídicos que a ele se pretende aplicar, que é o que de fato ocorre com a lavratura do presente Auto de Infração. Nem se alegue, ademais, que se tratou de erro de fato, pois todos os fatos estavam totalmente disponíveis à D. Fiscalização quando do fato gerador, ou seja, venda dos biscoitos pela Marilan VC e pela Marilan SF, não tendo havido qualquer alteração fática ou de legislação.

Mais do que isso, por mais de 20 anos, em decorrência do pedido de Regime Especial objeto do Parecer nº 4.804/01, as DD. Autoridades Fiscais da Bahia têm conhecimento sobre a estrutura de industrialização e comercialização de biscoitos pela Recorrente e nunca a havia questionado.

Impossibilidade de Invalidação de Atos cuja Produção de Efeitos já tenha sido Plenamente Constituída (artigo 24 da LINDB e artigos 100 e 146 do CTN). Além de todos os argumentos já destacados acima, cabe ainda destacar que não é possível invalidar atos e contratos cuja produção de efeitos já se houver completada, com base em mudança posterior de orientação geral. Esta previsão está expressamente contida no artigo 24 Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), alterado pela Lei nº 13.655, de 25.4.2018 (“Lei nº 13.655/18”):

*“Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)”*

Assim, quando a Administração Pública pretender a revisão da validade do ato ou contrato, cuja produção já se houver completado, deverão ser levadas em conta as orientações gerais da época, sendo vedada a declaração de invalidade de situações plenamente constituídas com base em mudança posterior de “orientação geral”. Considera-se orientações gerais, por sua vez, as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

Tais previsões, em verdade, encontram grande semelhança com o teor dos artigos 100, parágrafo único e 146 do CTN, os quais determinam que modificações trazidas nos critérios jurídicos não podem retroagir e contribuintes que observaram práticas reiteradas das Autoridades Fiscais, os quais não podem ser penalizados.

À luz dessas previsões, a Recorrente destaca que, até ser surpreendida com o Auto de Infração ora



discutido, seguia de forma estrita o entendimento das DD. Autoridades Fiscais, que equipararam os produtos industrializados pela matriz por encomenda da Marilan VC a mercadoria industrializada em território baiano, para fins de aplicação do disposto nos artigos 373, 375 e 379 do RICMS/BA.

Vale destacar que, esse entendimento foi formalizado, em diversos momentos ao longo dos anos, em Pareceres, respostas à Consulta e mesmo fiscalizações anteriores, em que a D. Fiscalização exigiu diferenças de tributos em decorrência de erro de cálculo da Recorrente, na sistemática especial de recolhimento do ICMS aplicável à farinha de trigo e aos produtos dela derivados.

#### A INEXIGIBILIDADE DA MULTA E DOS JUROS.

Conforme restou demonstrado acima, a autuação é totalmente equivocada e a Recorrente não cometeu infração alguma que justificasse a imposição de multa, já que seguiu todas as determinações da legislação estadual. Assim, já que não há motivo para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida, por consequência deve ser afastada, também, a referida multa.

No mérito, restou demonstrado também que a correção de todos os procedimentos adotados pela Recorrente, razão pela qual a autuação fiscal deve ser cancelada. Contudo, na absurda hipótese de se entender possível a manutenção da exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração em questão, o que se admite a título meramente argumentativo, a Recorrente não pode concordar com a aplicação da multa de 60% do valor do tributo supostamente devido, prevista pelo artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/9625, diante de seu caráter abusivo, arrecadatório e confiscatório.

Neste sentido, importante destacar que o artigo 3º do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito. Por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado. A sanção deve ser apenas o meio de que se vale o Fisco para desestimular o comportamento ilícito, o qual, vale ressaltar, não aconteceu no caso em tela.

Deste modo, apesar de as sanções às infrações tributárias terem sempre a finalidade de forçar o pagamento dos valores devidos ao erário, não podem ser desvirtuadas, sob pena de desvio de finalidade. A severidade das sanções visa a proteger a arrecadação do Estado e a estimular, por vias oblíquas, o pagamento dos tributos devidos.

#### OS PEDIDOS

Diante de todo o acima exposto, a Recorrente respeitosamente requer:

- seja ACOLHIDO E INTEGRALMENTE PROVIDO o presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reconhecida a NULIDADE da r. decisão recorrida, a fim de que sejam finalmente analisados os argumentos de que **(i)** a Legislação Tributária do Estado da Bahia já garante a sistemática adotada pela Recorrente, além da existência de **(ii)** Resposta Favorável de Consulta Tributária. **(iii)** subsidiariamente, ou seja, apenas caso não seja esse o entendimento de Vossas Senhorias, o que se admite apenas para argumentar, que seja INTEGRALMENTE REFORMADA A R. DECISÃO RECORRIDA (r. V. Acórdão JJF nº 0140-01/22-VD, proferido em 29.8.2022 pela 1ª Turma de Julgamento Fiscal do Estado da Bahia), para os seguintes fins:

- (a)** cancelamento do Auto de Infração (principal, multa e juros) pela sua nulidade, pelos motivos expostos acima que maculam, sob a ótica formal, a autuação como um todo, em especial para falta de fundamentação, mera presunção e cálculo sem base legal; ou ao menos
- (b)** cancelamento do Auto de Infração (principal, multa e juros), declarando-se improcedentes todos os valores de ICMS questionados nos presentes autos com o consequente arquivamento deste processo, uma vez que o recolhimento do ICMS pela Recorrente, nas operações com produtos derivados de farinha de trigo, estava totalmente de acordo com a legislação fiscal aplicável ao caso, além de fundamentada em **(i)** Regimes Especiais e **(ii)** Resposta Favorável à Consulta Tributária.

- Por fim, caso nenhum dos pleitos acima seja acolhido, o que novamente se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer, ao menos, que a exigência fiscal seja parcialmente cancelada, para que (i) sejam excluídos / reduzidos da autuação a multa e os juros aplicados, com fundamento no artigo 100 e 146 no CTN; ou ao menos que (ii) a multa aplicada seja afastada, ou ao menos reduzida, haja vista a manifesta desproporcionalidade com a infração supostamente cometida.
- Por fim, requer que todas as futuras intimações e comunicações referentes ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome dos patronos MARIANA MONTE ALEGRE DE PAULA, inscrita na OAB/SP sob o nº 296.859, e-mail: - 47 - JUR\_SP - 45655668v1 - 3691002.482594 mpaiva@pn.com.br, GUILHERME VILLAS BÔAS E SILVA, inscrito na OAB/RJ sob o nº 182.044, e-mail: gvbsilva@pn.com.br e PEDRO JAVIER MARTINS UZEDA LEON, inscrito na OAB/SP sob o nº 473.121, e-mail: pleon@pn.com.br, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Rua Hungria, nº 1.100, Jardim Europa, CEP 01455-906, sob pena de nulidade.

Às fls. 441/42 o então Relator Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, após ter pautado para julgamento no dia 06.03.2023, após debates, converteu o processo em diligência à PGE/PROFIS, para emissão de parecer jurídico, considerando que a partir de 2017 (quando a empresa fez aquisições de farinha de trigo e a norma aplicável (que internalizou o Protocolo ICMS 4600 encontra-se inculpada no art. 377 do RICMS/2012).

#### DILIGÊNCIA À PGE/PROFIS

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JF Nº 0140-01/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 276890.0001/21-0, lavrado em 22/06/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 29.702.701,68, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

Infração 01 – 002.001.001 - Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentares (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração:

*“O contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob IE: 26.961.088, CNPJ 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no PR e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo.*

*Após o retorno dos produtos acabados (biscoitos), efetua sua comercialização através do estabelecimento comercial atacadista objeto desta autuação.*

...

*Todavia, como o autuado não instalou unidade industrial no Estado e os produtos continuaram sendo produzidos em estado do sudeste do país, o Regime Especial 4804/2001 foi revogado através do parecer 16355/2017, mediante ciência em 05/07/2017, e, em que pese não mais fazer jus ao tratamento incentivado supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente nos recolhimentos dos valores devidos ao Estado da Bahia a título de ICMS no período fiscalizado.*

...

Após a devida instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência (folhas 315/344), por unanimidade.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 352/399), aduzindo, dentre outras coisas, o seguinte.

Alega ser um Estabelecimento Industrial por Equiparação, o que afastaria o argumento da fiscalização de que “as regras previstas nos artigos 373 a 379 do RICMS/BA só seriam aplicáveis para os biscoitos industrializados no território da Bahia”.

Argumenta que, ainda que o estabelecimento da Marilan VC não efetue a transformação da farinha de trigo em biscoito, ele é, para todos os fins, considerado um estabelecimento industrial, por equiparação, nos termos da legislação do IPI. Explica que o IPI é um imposto federal que

incide sobre a realização de operações relativas à circulação de produtos industrializados. De forma, geral, são contribuintes do IPI o estabelecimento industrial ou aquele a quem a lei equiparar, nos termos do artigo 51 do CTN. Nesse sentido, tanto o artigo 4º da Lei nº 4.502, de 30.11.1964 (“Lei nº 4.502/64”) quando o artigo 9º do Decreto nº 7.212, de 15.6.2010 (Regulamento do IPI – “RIPI/10”), trazem uma lista de situações em que a legislação equipara determinados estabelecimentos comerciais a industriais. A Recorrente transcreve o texto do inciso II do artigo 4º da Lei 4.502/64 e o inciso IV, do artigo 9º do RIPI/10 para apoiar a ideia de que “*são equiparados, a estabelecimento industrial, as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Alega, ainda, existir Resposta Favorável à Consulta Tributária formulada pela Recorrente (folhas 187/188).

Isso porque, uma vez que a Marilan VC tinha, no passado, dúvidas sobre: (i) se deveria haver incidência de ICMS nas transferências dos produtos para a Marilan SF; e (ii) qual deveria ser o tratamento tributário dado às vendas realizadas pela Marilan SF. Diante disso, optou, em 13/08/2003, por apresentar uma Consulta junto às DD. Autoridades Fiscais do Estado da Bahia (vide doc. no 10 da impugnação), na qual consignou os seguintes questionamentos:

*“24. Por tudo que foi exposto, pede a CONSULENTE a confirmação do entendimento acima, e, se assim não for, sejam indicados os procedimentos para os seguintes quesitos:*

*i) a constituição de outro estabelecimento na Cidade de Salvador/BA tem o condão de invalidar os regimes especiais concedidos ao estabelecimento de Vitória da Conquista/BA, de forma a invalidar a remessa simbólica da farinha de trigo, ao estabelecimento industrial paulista, com suspensão do ICMS e o recolhimento antecipado do ICMS até o 10º (décimo) dia após o término da quinzena em que ocorreu a entrada da farinha de trigo no estabelecimento (de Vitória da Conquista/BA)?*

*ii) se positiva a resposta ao quesito anterior, como deverá proceder o estabelecimento de Vitória da Conquista/BA com relação às operações realizadas?*

*iii) qual o tratamento tributário a ser adotado na transferência dos biscoitos do estabelecimento de Vitória da Conquista/BA para a nova filial de Salvador/BA?*

*iv) qual o tratamento tributário a ser adotado pela nova filial de Salvador/BA nas saídas dos biscoitos?”.*

Relata que, em 27/08/2003, a Consulta da Marilan VC foi respondida (vide doc. no 11 da impugnação, fls. 182/188) na linha de que “(i) a implantação da nova filial não alteraria os Regimes Especiais já obtidos pela Marilan VC quanto ao ICMS incidente nas operações com farinha de trigo; (ii) a transferência dos biscoitos da filial Marilan VC para a Marilan SF não ficaria sujeita a qualquer incidência de ICMS, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento da antecipação imposto passaria a ser da nova filial; e (iii) a venda dos produtos pela Marilan SF estaria sujeita às mesmas regras das operações realizadas pela Marilan VC”, nos seguintes moldes:

**NOSSA RESPOSTA:**

- Questão I: Não. A implantação da nova filial não implicará na invalidação dos regimes especiais concedidos à outra filial, devendo ser mantido, para aquela, a suspensão de ICMS a que se refere a Consulente.

- Questão II: sendo a anterior negativa, a esta não cabe resposta.

- Questões III e IV: Os procedimentos sugeridos pela Consulente, com as devidas adaptações, são corretos e poderão ser adotados.

Explica, em outras palavras, que houve, por parte da Administração Tributária do Estado da Bahia,



uma resposta formal não apenas validando todos os procedimentos específicos da Recorrente, detalhados em seu pedido, como, ainda, houve expressa menção ao fato de que a Recorrente seria, sim, equiparada à estabelecimento industrial. Portanto, entende não restarem dúvidas de que os exatos procedimentos questionados nos presentes autos foram expressamente validados pela Administração Tributária do Estado da Bahia, sem que houvesse, desde então, qualquer menção revogação futura. Sendo assim, entende que permanece vigente, até os dias atuais, tal posicionamento, vinculando não apenas a Recorrente, mas em especial a D. Fiscalização, que, ao lavrar a autuação, passou a agir de forma totalmente contraditória ao seu próprio posicionamento.

Pautado para julgamento na sessão do dia 06/03/2023, após debates, esta 1ª CJF, à vista de serem suscitadas questões eminentemente jurídicas, deliberaram por converter o presente feito em diligência, à PGE/PROFIS, com vistas a que seja emitido parecer jurídico pertinente às questões abaixo levantadas.

Considerando que, a partir de 2017 (quando a empresa promoveu as aquisições de farinha de trigo), a norma baiana aplicável (que internalizou o Protocolo ICMS 46/00) encontra-se inculpada no art. 377 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

*“Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas (grifo acrescido) que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

*...”*

Considerando, ainda, que o caput do art. 377 do RICMS/12, acima transcrito, somente autoriza a apurar o ICMS-ST, monofasicamente, aos “*estabelecimentos fabricantes de ..., biscoitos ...,*” nos termos da norma posta.

Considerando, mais uma vez, que o estabelecimento autuado não fabrica biscoitos, mas se limita a revender os produtos fabricados na sua matriz, situada no Estado de São Paulo, conforme reconhece o próprio contribuinte.

Considerando, por fim, que a empresa autuada não mais possuía regime especial, à data dos fatos geradores.

1. questiona-se se o estabelecimento situado em Simões Filho pode ser considerado “fabricante de biscoitos”, para efeito de aplicação do caput do art. 377 do RICMS/12, acima reproduzido.
2. Questiona-se, outrossim, se a resposta à consulta formulada pelo Sujeito Passivo, em 27/08/2003 (vide Doc. 11, às folhas 182/188), dava amparo ao procedimento adotado pela empresa, após a revogação do seu Regime Especial, em 20/06/2017 (vide Doc. 14, às folhas 192/193).

Após a emissão do parecer pertinente, o Sujeito Passivo deverá ser cientificado do seu teor para, querendo, manifestar-se, no prazo de dez dias.

Após, o processo deve ser encaminhado a este Relator para sequência do julgamento.

Às fls. 446/450, consta parecer exarado pelo Dr. José Augusto Martins Junior, após apresentar considerações pertinentes à Constituição Federal e à legislação tributária, conclui que não se pode impor ao Estado da Bahia a lógica jurídica da longa manus industrial professada pela autuada na sua peça de inconformidade sob pena evidente de ranhura na estrutura do pacto federativo. Que a aceitação da definição da legislação do IPI como conceito fechado para definir indústria por equiparação iria de encontro ao quanto estabelecido na legislação do ICMS, arts. 373, 375, 378 e 379.

Evidencia-se, assim, que toda sistemática de apuração e recolhimento do imposto acima transcrita, de fato tem como elemento prima que os produtos sejam fabricados neste Estado, não existindo qualquer previsão duma extensão às atividades fabris da sociedade empresária em outra unidade da Federação, sequer por instrumento legal de equiparação.

No que concerne ao segundo questionamento observa-se pela leitura do Parecer nº 1016320099, fls. 191, que o Regime Especial concedido por conduto do Parecer nº 48904120030, fls. 187/88 foi tacitamente revogado, uma vez prescindível o deferimento de Regime Especial para fruição do benefício previsto no art. 615 do RICMS/97 (suspensão de incidência do ICMS), mantendo-se, entretanto, a tributação do art. 506-A.

Entretanto, em 03.07.2017 o Regime Especial (fls. 187/88) na parte relativa ao art. 506-A foi revogado expressamente pelo Parecer nº 10346820170, fls. 192, em face do quanto disposto no art. 6º do Decreto nº 15.490/14 que impunha aos beneficiários de regimes especiais concedidos antes de 01.05.2013, sem prazo determinado de vigência, a solicitação de prorrogação dos mesmos até 30.03.2015.

Assim, restando verificado que não houve qualquer pedido de prorrogação, os Regimes Especiais 4.804/2001 e 581/2002 foram revogados, não produzindo mais qualquer efeito a partir de 03.07.2017, não havendo que se falar em qualquer ultratividade do Regime Especial outorgado pelo Parecer 48904120030, fls. 187/88 e tampouco, mudança de critério jurídico, existindo apenas uma cassação de Regime Excepcional, conforme previsto no art. 38 da Lei nº 7.014/96.

À fl. 450 a Procuradora Assistente Paula G. Morris Matos ratificou o parecer supra.

Intimado a se manifestar, o recorrente apresentou suas razões às fls. 457/69.

Reafirmou que o estabelecimento da Marilan em Vitória da Conquista não efetua transformação de farinha de trigo em biscoito, mas é, para todos os fins considerados um estabelecimento industrial por equiparação nos termos da legislação do IPI.

Que em relação ao segundo ponto, quanto à revogação dos Regimes Especiais, se faz necessário destacar que o referido parecer sequer respondeu ao questionamento solicitado, envolve apenas e tão somente resposta favorável à consulta tributária formulada pela requerente.

Que ao mencionar a discussão envolvendo os regimes tributários, sem qualquer menção à resposta favorável à consulta tributária, o parecer nada mais fez que tentar misturar questões jurídicas distintas.

Isso porque a Marilan tinha dúvidas sobre se deveria haver incidência do ICMS nas transferências dos produtos para a unidade de Simões Filho e o tratamento dado às vendas realizadas pela Marilan Simões Filho.

Que a resposta foi de que as transferências de Conquista para Simões Filho não ficariam sujeitas a qualquer incidência do ICMS uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento passava a ser da nova filial, e a venda pela Marilan de Simões Filho estaria sujeita às mesmas regras das operações realizadas pela unidade de V. da Conquista.

Que houve resposta formal validando todos os procedimentos da requerente e que estaria equiparada a estabelecimento industrial. Que caso passasse a adotar o entendimento manifestado na autuação, poderia ser autuada pelo motivo oposto, ou seja, descumprimento da solução de consulta vigente até hoje.

Diante do exposto reitera o pedido de acolhimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Inicialmente, quanto à alegação de nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição clara e precisa dos fatos, é importante destacar que o lançamento tributário não se resume somente ao formulário do Auto de Infração, mas é composto pelo conjunto de elementos acostados pela autoridade fiscal, tais como os demonstrativos analíticos de débito e todos os demais papéis de trabalhos utilizados no decorrer do procedimento de fiscalização.

O exame dos autos revela que a despeito da descrição genérica do tipo infracional, que é padronizado no sistema de emissão de Auto de Infração – SEAI, no campo destinado à

complementação da descrição da infração, o autuante fez um pormenorizado relato dos fatos que ensejaram o presente lançamento, como se lê abaixo:

*“O contribuinte, através de seu estabelecimento inscrito sob IE: 26.961.088, CNPJ 52.034.139/0003-11, filial sediada em Vitória da Conquista, adquire farinha de trigo no PR e encaminha essa matéria-prima por sua conta e ordem à fabricação de biscoitos em sua matriz em São Paulo.*

*Após o retorno dos produtos acabados (biscoitos), efetua sua comercialização através do estabelecimento comercial atacadista objeto desta autuação.*

*A empresa possuía Regime Especial número 4.804/2001 que a autorizava à apuração diferenciada do imposto devido na saída de biscoitos de industrialização própria, nos termos do Protocolo 46/00, regulamentado nos arts. 373 a 379 do RICMS, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos no território do Estado da Bahia, condição prevista na legislação para aplicabilidade do tratamento tributário especial, pois se constitui em incentivos fiscal para o crescimento e fortalecimento da matriz industrial do Estado e da região nordeste. A concessão do Regime especial 4.804/2001, afastando temporariamente a condição de que a industrialização ocorresse no território baiano foi motivado pelo compromisso de instalação de unidade industrial.*

*Todavia, como o autuado não instalou unidade industrial no Estado e os produtos continuaram sendo produzidos em estado do sudeste do país, o Regime Especial 4804/2001 foi revogado através do parecer 16355/2017, mediante ciência em 05/07/2017, e, em que pese não mais fazer jus ao tratamento incentivado supra mencionado, o contribuinte manteve a mesma sistemática de apuração anterior, impactando negativamente nos recolhimentos dos valores devidos ao Estado da Bahia a título de ICMS no período fiscalizado.*

*Foi refeita toda a apuração da conta-corrente fiscal no período para fins de levantamentos do saldo devedor por estabelecimento, considerando:*

- a) O transporte do saldo credor mensalmente apurado na filial de Conquista para a filial de Simões Filho;*
- b) A apropriação de todos os créditos do imposto a que o contribuinte tem direito; NO e ST sobre a aquisição da farinha de trigo, por devoluções, por cálculo a maior da ST pelas saídas internas de biscoitos a contribuintes, pela não apropriação do imposto destacado na transferência recebida, etc;*
- d) O valor da carga tributária cheia a que o contribuinte deveria ter se submetido, sem direito a redução de alíquota ou base de cálculo.*

*Desta forma, foram levantados todos os créditos e débitos das operações da empresa, sendo que os créditos foram aproveitados da filial de Vitória da Conquista, conforme demonstrativo anexo, e os débitos estão sendo cobrados neste Auto de Infração.”*

Ademais, os demonstrativos de débito acostados ao processo (folhas 009/100) evidenciam a metodologia adotada para a apuração da base de cálculo, fornecendo todos os elementos utilizados para apuração do *quantum debeatur*. Rejeito, portanto, a pretensão da nulidade suscitada.

Quanto às demais alegações de nulidade do Auto de Infração (por basear-se em presunção e por cálculo sem fundamentação legal), tangenciam o mérito recursal e como tal, serão tratadas.

Quanto à nulidade da decisão de piso, por omissão na abordagem do argumento relativo ao amparo concedido pela legislação baiana à sistemática adotada pela empresa, bem como por omissão na referência à resposta à consulta favorável à empresa, noto que não merece prestígio tal fundamento, pois a decisão de piso fez clara referência a esse argumento defensivo, oportunidade em que transcreveu o texto normativo que regula a matéria, bem como abordou todos os pontos relevantes e essenciais a evidenciar os motivos pelos quais não acolheu as razões defensivas, sendo decorrência lógica das razões expostas, a rejeição dos argumentos da empresa recorrente, conforme se pode depreender da leitura de trecho da decisão atacada, abaixo reproduzida:

“...

*Na peça impugnatória apresentada, o autuado sustenta, em síntese, que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão de acordo com o disposto na legislação tributária do Estado da Bahia, assim como no período de agosto de 2017 a agosto de 2020, com base no próprio entendimento da SEFAZ/BA, explanado em diversos pronunciamentos - pareceres - realizados ao longo dos anos (grifos acrescidos), razão pela qual não há que se falar em qualquer falta de recolhimento ou recolhimento a menos de ICMS.*



*Verifica-se, portanto, que o cerne da questão reside no fato de a Fiscalização entender que o autuado não faz jus à sistemática de apuração anteriormente utilizada e, contrariamente, o autuado entender que todos os procedimentos adotados pela empresa nas operações com farinha de trigo e os seus derivados estão corretos.*

*Conforme aduzido pelo próprio impugnante, o Auto de Infração em lide entende que, pelo fato de os biscoitos comercializados pela Marilan VC e pela Marilan SF serem industrializados pela Matriz, localizada em São Paulo, os estabelecimentos baianos não teriam direito à sistemática de recolhimento de ICMS prevista nos artigos 375 e 379 do RICMS/BA, razão pela qual esses estabelecimentos deveriam:*

*(i) na venda para clientes localizados na Bahia: destacar e recolher ICMS relativo à operação própria à alíquota de 18%, tendo direito à compensação de todos os créditos vinculados à operação de aquisição do produto. Além disso, nesses casos, as filiais deveriam recolher o ICMS-ST relativos às operações subsequentes, creditando-se do valor do ICMS próprio recolhido;*

*(ii) na venda para clientes localizados em outros Estados: destacar e recolher o ICMS devido nas operações interestaduais à alíquota de 12%, não sendo possível o estorno desse valor nos Livros Fiscais.*

*Os artigos 375, 377 e 379, do RICMS/BA/12, Decreto n. 13.780/12, dispõem:*

*Art. 375. O Superintendente de Administração Tributária fixará, mediante pauta fiscal, o valor mínimo da base de cálculo para efeitos do lançamento do imposto por substituição ou antecipação tributária nas operações com macarrão, talharim, espagete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo, macarrão instantâneo, pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares e torradas em fatias ou raladas, todos derivados de farinha de trigo.*

*§ 1º O documento fiscal referente às operações internas realizadas por fabricantes ou suas filiais atacadistas com biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares, produzidos neste Estado, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto devido por substituição tributária relativo às operações subsequentes.*

*[...]*

*Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

*§ 1º Se a apuração ou reapuração resultar em saldo credor, os estabelecimentos fabricantes poderão:*

*I - abater do ICMS devido por outras operações próprias do estabelecimento ou dos demais estabelecimentos da empresa;*

*II - abater do ICMS devido por substituição tributária nas operações subsequentes com os produtos constantes do caput do art. 375;*

*[...]*

*Art. 379. O documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, realizadas de estabelecimento fabricante ou de outro estabelecimento da mesma empresa, desde que fabricados neste estado com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo já objeto de antecipação tributária, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.*

***A simples leitura dos dispositivos normativos acima reproduzido permite constatar que, efetivamente, a admissibilidade da sistemática neles prevista tem como condição indispensável que os produtos sejam fabricados neste estado, condição esta não atendida pelo autuado, haja vista que não se trata de fabricante, mas sim de filial atacadista (grifo acrescido).***

*A pretensão defensiva de equiparação da filial Marilan Vitória da Conquista a um estabelecimento industrial, invocando, neste sentido, a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, não pode ser acolhida, haja vista que inexistente qualquer vínculo hierárquico legal para que a referida legislação federal se imponha à legislação tributária estadual. Note-se que quando o legislador estadual pretendeu que houvesse qualquer equiparação de atacadista a industrial expressamente assim consignou na norma.*

*Na realidade, o autuado era beneficiário de um Regime Especial, Parecer nº.4.804/2001, o qual o autorizava a adotar uma apuração do ICMS na forma do Protocolo 46/00, mesmo não efetuando a industrialização dos biscoitos no Estado da Bahia, condição exigida para aplicação do referido Protocolo.*

***Ocorre que o referido Regime Especial fora revogado mediante o Parecer nº. 16355/2017, com ciência do autuado em 05/07/2017, contudo mesmo não podendo mais adotar a sistemática de apuração acima aduzida -***

*por não se tratar de estabelecimento fabricante -, continuou a utilizar a mesma sistemática, portanto, agindo de forma irregular na apuração do imposto devido.*

***A alegação do impugnante sobre os diversos pareceres e entendimentos anteriores à revogação do Regime Especial em 05/07/2017, certamente não pode produzir qualquer efeito, haja vista que a partir da referida data já era sabedor que não poderia mais adotar a sistemática revogada (grifo acrescido).***

*Vale observar que não ocorreu mudança de critério jurídico, conforme alegado pelo impugnante, ou qualquer insegurança jurídica, haja vista que com a revogação do Regime Especial em 05/07/2017, o autuado não poderia mais adotar a sistemática revogada.*

...

Assim, rejeito a alegação de nulidade da Decisão recorrida.

No mérito, a conduta infratora foi descrita como “Deixou de recolher o ICMS no (s) prazo (s) regulamentares (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”. Trata-se de exigência de ICMS sobre as revendas de biscoitos, fabricados fora do Estado da Bahia e transferidos para o estabelecimento filial autuado, situado em Simões Filho.

O exame dos demonstrativos de débito acostados às folhas 009/110 revela que o imposto ora lançado decorreu de efetivas operações de revendas de biscoitos, conforme notas fiscais relacionadas pela fiscalização, afastando, completamente, o argumento de que tal lançamento teria se baseado em presunção. De fato, o levantamento fiscal operou uma reconstituição da escrita fiscal da empresa autuada, corrigindo apuração com a metodologia de benefício fiscal sendo expurgada, a partir dos elementos de sua EFD, transmitida à SEFAZ/BA.

Como foi minuciosamente reportado no relatório, a operação da empresa autuada consiste em quatro etapas, descritas a seguir: 1) compra de farinha de trigo no Estado do Paraná; 2) remessa da farinha adquirida para fabricação de biscoitos, por encomenda, no Estado de São Paulo; 3) retorno dos biscoitos para o estabelecimento baiano, em Simões Filho; e 4) revenda do biscoito recebido, em operações internas e interestaduais.

A fiscalização está exigindo o imposto incidente sobre as operações de revenda de biscoito, praticadas pelo estabelecimento de Simões Filho, na quarta etapa de sua operação acima descrita. Embora o Sujeito Passivo alegue mudança na legislação baiana, a norma alterada somente produziu efeitos nas segunda e terceira etapas, pois dispensou o Regime Especial para remessa e retorno da farinha de trigo com suspensão do ICMS, sem qualquer interferência no momento seguinte, ou seja, nas operações de revenda de biscoitos.

É fato que o Estado da Bahia concedeu Regime Especial, à Marilan Alimentos S/A, para permitir o recolhimento do ICMS-ST, incidente sobre a farinha de trigo e derivados, com base no art. 506-A do RICMS/97 (então vigente), conforme abaixo.

*“Art. 506-A. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:*

...

***II - às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso anterior.***

...

Ou seja, com base no Regime Especial concedido, o recolhimento efetuado pelo estabelecimento de Simões Filho, quitaria o imposto devido sobre as saídas dos biscoitos, ainda que não fabricados no território baiano.

É fato também que o Regime Especial citado foi revogado mediante Parecer nº 16.355/2017, em julho de 2017, inexistindo, a partir de então, qualquer regra especial a privilegiar o estabelecimento de Simões Filho.

Considerando que a ação fiscal se deu em momento posterior à revogação do Regime Especial, cabe-nos analisar o sistema jurídico normativo aplicável, com fins de avaliar se possuía,

a empresa autuada, direito a usufruir do regime centralizado de recolhimento do ICMS-ST, nas aquisições de farinha de trigo junto ao Estado do Paraná.

É o que faremos a seguir.

A partir de 2017, quando a empresa promoveu as aquisições de farinha de trigo, a norma baiana aplicável (que internalizou o Protocolo ICMS 46/00) encontra-se inculpada no art. 377 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

*“Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas (grifo acrescido) que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.*

*...”*

Da leitura atenta do caput do art. 377 do RICMS/12, acima transcrito, é possível concluir que a autorização para apurar o ICMS-ST, monofasicamente, limitou-se aos “estabelecimentos fabricantes de ..., biscoitos ...,” nos termos da norma posta. Assim, na ausência de Regime Especial em vigor, é de se questionar se o estabelecimento situado em Simões Filho é fabricante de biscoitos. Importante observar que o lançamento começa no mês de agosto de 2017, vez que o recorrente tomou ciência da revogação do regime especial, em 05.07.2017.

É incontroverso que o estabelecimento autuado não fabrica biscoitos, mas se limita a revender os produtos fabricados na sua matriz, situada no Estado de São Paulo, conforme reconhece o próprio contribuinte.

Se não fabrica biscoitos, penso que não se encaixa na hipótese descrita na norma regulamentar, ainda que possa se classificar como filial atacadista de indústria, pois a equiparação estabelecida pela legislação do IPI não tem o condão de irradiar efeitos para além do microsistema jurídico do IPI, conforme se extrai do próprio enunciado da norma federal, abaixo transcrito.

*“Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei (grifo acrescido):*

*(...)*

*II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;”*

Como se depreende do texto acima reproduzido, a equiparação promovida pelo legislador ateuve-se, somente, aos efeitos da Lei do IPI, sem quaisquer reflexos exógenos, que pudesse alterar o microsistema do ICMS. Nem poderia, aliás, ser diferente, pois as Unidades Federativas possuem autonomia legislativa, que se encontra devidamente resguardada pela Carta Magna, tratada como cláusula pétrea, conforme art. 60, § 4º, inciso I da CF/88, abaixo reproduzido.

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*...*

*§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

*I - a forma federativa de Estado (grifo acrescido);*

*...”*

Assim, penso que a eventual equiparação a estabelecimento industrial, perpetrada pela legislação do IPI, em nada afeta a norma posta pelo regulamento baiano que enunciou uma regra que somente irradia efeitos para “estabelecimentos fabricantes de biscoitos”, conceito no qual não se enquadra a autuada. Interessa à legislação do IPI, o alargamento da base de cálculo do imposto, assim como da base de contribuintes.

Tal situação ocorre também com a legislação do Imposto de Renda, no que diz respeito às considerações do que deve ser admitido como critério de materiais de uso e consumo em relação ao ativo imobilizado, já que interessa no caso, uma restrição do abatimento de determinados custos de aquisição de materiais na apuração do lucro líquido a ser tributado. Assim,



determinados conceitos e institutos da legislação de impostos federais não podem ser aplicados aos tributos estaduais ou municipais, sob pena de se ferir o pacto federativo, e à própria independência legislativa, conferida pela Constituição Federal.

Também não se trata de alteração de critério jurídico, pois, como frisou a JJF, a revogação do Regime Especial é justa causa para o desenquadramento do Sujeito Passivo nas regras do Protocolo ICMS 46/00. **Estamos aqui tratando de um auto de infração cujos fatos geradores ocorreram a partir da revogação do Regime Especial**, à luz da legislação vigente no atual regulamento do RICMS, não podendo o fisco estadual ficar aprisionado a uma antiga legislação (o Regime Especial foi concedido sob o RICMS 97) sob a justificativa de mudança de critério jurídico.

Tal situação somente pode ser alegada quando sem alteração legislativa, o fisco retroage modificando o critério para apuração do imposto para momento em que estava consolidado outra interpretação, sucessivamente referendada pela fiscalização.

Quanto à alegação da existência de resposta à consulta formulada pelo Sujeito Passivo, que amparava o procedimento adotado pela empresa, é importante destacar que a consulta foi formulada e respondida com base no RICMS/97, legislação que já se encontrava revogada, à época dos fatos geradores. A resposta dada fundamentou-se inclusive, em dispositivos do diploma regulamentar anterior, conforme se extrai da leitura do seu teor, abaixo reproduzido.

*“24. Por tudo que foi exposto, pede a CONSULENTE a confirmação do entendimento acima, e, se assim não for, sejam indicados os procedimentos para os seguintes quesitos:*

*i) a constituição de outro estabelecimento na Cidade de Salvador/BA tem o condão de invalidar os regimes especiais concedidos ao estabelecimento de Vitória da Conquista/BA, de forma a invalidar a remessa simbólica da farinha de trigo, ao estabelecimento industrial paulista, com suspensão do ICMS e o recolhimento antecipado do ICMS até o 10º (décimo) dia após o término da quinzena em que ocorreu a entrada da farinha de trigo no estabelecimento (de Vitória da Conquista/BA)?*

*ii) se positiva a resposta ao quesito anterior, como deverá proceder o estabelecimento de Vitória da Conquista/BA com relação às operações realizadas?*

*iii) qual o tratamento tributário a ser adotado na transferência dos biscoitos do estabelecimento de Vitória da Conquista/BA para a nova filial de Salvador/BA?/*

*iv) qual o tratamento tributário a ser adotado pela nova filial de Salvador/BA nas saídas dos biscoitos? ”.*

**NOSSA RESPOSTA:**

- Questão I: Não. A implantação da nova filial não implicará na invalidação dos regimes especiais concedidos à outra filial, devendo ser mantido, para aquela, a suspensão de ICMS a que se refere a Consulate.

- Questão II: sendo a anterior negativa, a esta não cabe resposta.

- Questões III e IV: Os procedimentos sugeridos pela Consulate, com as devidas adaptações, são corretos e poderão ser adotados.

Estamos a falar de uma consulta do ano de 2003! O recorrente tenta manter tal entendimento mesmo após a mudança da legislação pelo novo regulamento do ICMS de 2012, 09 anos depois, e também da revogação do Regime Especial em 2017. Assim, penso que inexistente resposta a uma consulta, com efeitos que pudessem elidir a cobrança em exame.

A esse respeito, assim se pronunciou a PGE/PROFIS, em parecer:

*“Que não se pode impor ao Estado da Bahia a lógica jurídica da longa manus industrial professada pela autuada na sua peça de inconformidade sob pena evidente de ranhura na estrutura do pacto federativo. Que a aceitação da definição da legislação do IPI como conceito fechado para definir indústria por equiparação iria*

de encontro ao quanto estabelecido na legislação do ICMS, arts. 373,375,378 e 379.

(...)

*Evidencia-se, assim, que toda sistemática de apuração e recolhimento do imposto acima transcrita, de fato tem como elemento prima que os produtos sejam fabricados neste Estado, não existindo qualquer previsão duma extensão às atividades fabris da sociedade empresária em outra unidade da Federação, sequer por instrumento legal de equiparação.*

*No que concerne ao segundo questionamento observa-se pela leitura do parecer 1016320099, fls 191, que o regime especial concedido por conduto do parecer 48904120030, fls. 187/88 foi tacitamente revogado, uma vez prescindível o deferimento de Regime Especial para fruição do benefício previsto no art. 615 do RICMS/97(suspensão de incidência do ICMS), mantendo-se entretanto a tributação do art. 506-A.*

*Entretanto, em 03.07.2017 o regime especial (fls. 187/88) na parte relativa ao art. 506-A foi revogado expressamente pelo parecer 10346820170, fls. 192, em face do quanto disposto no art. 6º do Dec 15.490/14 que impunha aos beneficiários de regimes especiais concedidos antes de 01.05.2013, sem prazo determinado de vigência, a solicitação de prorrogação dos mesmos até 30.03.2015.*

*Assim, restando verificado que não houve qualquer pedido de prorrogação, os regimes especiais 4.804/2001 e 581/2002 foram revogados, não produzindo mais qualquer efeito a partir de 03.07.2017, não havendo que se falar em qualquer ultratividade do regime especial outorgado pelo parecer 48904120030, fls. 187/88 e tampouco, mudança de critério jurídico, existindo apenas uma cassação de regime excepcional, conforme previsto no art. 38 da Lei 7.014/96”.*

Durante a sessão de julgamento do dia 28.03.2024 foi questionado ao representante do recorrente o seguinte - conforme parecer final, fl. 52, o art. 6º do Decreto nº 15.490 de 25/09/2014, sem prazo determinado de vigência, que tivessem interesse em continuar utilizando os procedimentos previstos nos referidos regimes, solicitassem prorrogação dos mesmos até 31/05/2015.

Diz o parecer que o sistema da Secretaria da Fazenda não consta a referida solicitação de continuidade e assim opina pela revogação de ofício do citado Regime Especial. Qual teria sido a razão do contribuinte não haver solicitado a renovação do Regime Especial? Em resposta foi explicado que não se tratou de esquecimento como se poderia presumir, mas que a empresa entendeu ser dispensável face a alteração do RICMS/2012 que autorizou o estabelecimento fabricante de massas e biscoitos a usufruir do benefício sem necessitar de regime especial, sendo tal interpretação lastreada no conceito dado pela legislação do IPI, embora nenhum biscoito seja fabricado aqui.

Conforme já dissecado neste voto, o art. 377 e subsequentes do RICMS/2012 se aplica aos fabricantes neste estado, não cabendo conforme parecer da PGE/PROFIS, extensão de conceitos aplicados em legislação estranha ao ICMS.

**Art. 377. Os estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias, biscoitos ou bolachas que adquirirem a qualquer título farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo poderão, mediante e na forma prevista em regime especial, apurar o imposto relativo a antecipação tributária das mercadorias oriundas do exterior ou de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00 e reapurar o imposto pago por antecipação nas aquisições oriundas de estados signatários do referido protocolo, devendo o imposto ser recolhido até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estabelecimento.**

**Art. 378. Os estabelecimentos que desenvolvam atividade de moagem de trigo e fabricação de derivados que adquirirem, a qualquer título, trigo em grãos para produção de farinha de trigo e posterior utilização na fabricação própria de seus derivados poderão apurar o imposto relativo à antecipação tributária, nas aquisições oriundas do exterior e de estados não signatários do Protocolo ICMS nº 46/00, mediante e na forma prevista em regime especial.**

**Art. 379. O documento fiscal referente às operações com os produtos compreendidos nas posições 1901, 1902 e 1905 da NCM, realizadas de estabelecimento fabricante ou de outro estabelecimento da mesma empresa, desde que fabricados neste estado com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo já objeto de antecipação tributária, conterà o destaque do ICMS em valor equivalente a 12% (doze por cento) do valor da operação, exclusivamente para compensação com o imposto incidente nas operações subsequentes.**

Embora o art. 377 possa oferecer alguma margem de dúvidas quanto a ser estabelecimentos fabricantes neste estado ou não, o art. 379 é de clareza solar que o benefício de aplicação de carga tributária de 12% que o recorrente continuou a utilizar só é aplicável exclusivamente aos produtos fabricados neste estado.

Friso ainda que corrobora este entendimento que o art. 269 do RICMS que trata de crédito presumido do ICMS para fins de compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e de apuração do imposto a recolher ao estabelecimento industrial que não pertença a empresa que possua filial ou matriz beneficiária da dilação do prazo de pagamento do saldo devedor do ICMS nos termos do programa de que trata o Decreto nº 8.205, de 03/04/02, o equivalente a 9,72% (nove inteiros e setenta e dois centésimos por cento) do valor da operação própria com bolachas e biscoitos, produzidos neste Estado, para utilização na apuração e reapuração do imposto de que trata o art. 377.

Fica claro que o art. 377 e subsequentes dizem respeito à fabricação de bolachas e biscoitos produzidos neste estado, não podendo ser estendido à fabricação fora do estado da Bahia, até porque benefícios fiscais são concedidos, em princípio, com alguma contrapartida, no caso de indústrias, para estabelecimentos aqui implantados, não fazendo sentido algum em se conceder tal benefício para fabricantes de outros estados.

Quanto ao pedido de redução da multa, falece competência a este órgão julgador para apreciar questão de inconstitucionalidade da norma posta.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **276890.0001/21-0**, lavrado contra **MARILAN ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 29.702.701,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de abril de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS