

**PROCESSO** - A. I. N° 298616.0004/10-7  
**RECORRENTE** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0118-03/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 25/10/2016

### RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO

Retificação da Resolução no Acórdão nº 0351-11/11, de 17 de novembro de 2011, com base no art. 164, § 3º, do RPAF/99, tendo em vista à existência de erro material no tocante ao enquadramento da multa aplicada nas infrações 1, 2, 4, 5 e 6, conforme julgado de 1<sup>a</sup> Instância e confirmado nesta Câmara de Julgamento Fiscal.

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0351-11/11A

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Compra de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de terceiros, no transporte de mercadorias destinadas a comercialização. É vedada a utilização de crédito de materiais destinados ao uso ou consumo. Infração caracterizada. **b)** ENERGIA ELÉTRICA. USO COMERCIAL. Constatado que o ramo de atividade do estabelecimento autuado é o armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados, e neste caso, não pode ser equiparado a industrial. Não foram atendidas as condições para a utilização do crédito fiscal. Infração caracterizada. **c)** IMPOSTO NÃO DESTACADO EM DOCUMENTOS FISCAIS. **c.1.** RETORNO DE MERCADORIAS ENVIADAS PARA DEPÓSITO FECHADO/ARMAZÉM NESTE ESTADO. **c.1.1.** DOCUMENTOS DE RETORNO EMITIDOS POR TERCEIROS E SEM DESTAQUE DE IMPOSTO. Infração caracterizada. **c.1.2.** DOCUMENTOS DE RETORNO EMITIDOS POR TRANSPORTADORA, SEM DESTAQUE DE IMPOSTO E COM USO DO CFOP 1949 – OUTRAS ENTRADAS NÃO ESPECIFICADAS. Infração caracterizada. **c.1.3.** DOCUMENTOS DE RETORNO EMITIDOS POR TERCEIRO, SEM DESTAQUE DE IMPOSTO E COM USO DO CFOP 1949 – OUTRAS ENTRADAS NÃO ESPECIFICADAS. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. RETENÇÃO A MENOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTES PRESTADOS POR TERCEIROS NÃO INSCRITOS NO ESTADO. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. Rejeitada a argüição de nulidade. Negados os pedidos de realização de diligência e de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 3<sup>a</sup> JJF, a qual, através do Acórdão nº. 0118-03/11, considerou Procedente a Ação Fiscal, exigindo ICMS, no total de R\$3.452.518,32, mais multa de 60%, resultante de seis infrações, sendo objeto do Recurso Voluntário as imputações de nºs 1, 2, 4, 5, resultante das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta, na descrição dos fatos, que se trata de crédito fiscal relativo a combustíveis e lubrificantes consumidos por usuário final em atividades administrativas, a exemplo de veículos de supervisores de vendas, sendo a atividade principal do sujeito passivo comercial, e não industrial, inexistindo etapa de industrialização, nem de beneficiamento de produtos, neste Estado. Exercício de 2008 – meses de janeiro a dezembro. Demonstrativo às fls. 18 a 86. ICMS no valor de R\$555.178,34, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias. Aponta a descrição dos fatos que a atividade principal do sujeito passivo é o comércio atacadista de produtos alimentícios, e não industrialização de produtos, o que justifica a imputação, vez que este tipo de crédito fiscal está diretamente relacionado à fase industrial e não ao comércio de mercadorias, conforme legislação tributária em vigor no período objeto da imputação. Exercício de 2008 – meses de fevereiro a abril, junho e julho. Demonstrativo às fls. 87 e 88. ICMS no valor de R\$67.458,50, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Consta, na descrição dos fatos, referir-se a crédito indevido de ICMS, oriundo de retorno de mercadorias anteriormente encaminhadas para depósito fechado-armazém geral neste Estado e que as notas fiscais emitidas e registradas não contêm, em seu corpo, nenhum destaque dos créditos de ICMS, o que configura o uso irregular dos valores registrados. Registra, ainda, que as notas fiscais de retorno de mercadorias foram emitidas pelas empresas “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.” e pela “Avipal Nordeste S/A”, ambas sediadas neste Estado. Exercício de 2008 – meses de janeiro, maio, julho e agosto. Demonstrativo às fls. 90 a 92. ICMS no valor de R\$365.780,99, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 5. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Consigna a descrição dos fatos que a autuação se reporta ao crédito indevido de ICMS oriundo do ingresso de mercadorias remetidas por transportadoras, em retorno de depósito fechado e armazém, com o registro CFOP 1949 – Outras entradas de mercadorias não especificadas, relatando, também, que as notas fiscais de retorno de depósito fechado foram emitidas sem o destaque do ICMS, o que impede, inclusive, o uso de crédito fiscal de ICMS, e que a empresa emitente é a “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.” Exercício de 2008 – meses de janeiro a junho. Demonstrativo às fls. 93 a 101. ICMS no valor de R\$2.098.136,25, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou, às fls. 334 a 378, impugnação tempestiva, através de advogado legalmente constituído, reconhecendo, de plano, procedentes as infrações nºs 3, 6 e parte da 4, e contestando as demais.

Por sua vez, o autuante prestou a informação fiscal de praxe (fls. 791/796), sendo o PAF pautado para julgamento.

Ao decidir, a Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, afastou a nulidade suscitada pelo autuado, por estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, inclusive o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente não estavam incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Além disso, da análise da impugnação ao lançamento de ofício ficou evidenciado que o contribuinte compreendeu perfeitamente as imputações, tendo exercido, tempestivamente, seu direito de defesa, na medida em que se pronunciou quanto ao mérito das imputações, reconhecendo o cometimento de parte das irregularidades verificadas pelo Fisco.

Ainda em preliminar, foi rejeitada a tese defensiva de que havia necessidade da realização de perícia, indeferido o pedido com base nos artigos 145 e 147, inciso II, “a” do RPAF/99, como também não acolhendo o pedido de diligência, amparado no art. 147, inciso I, “a”, do mesmo

Diploma legal.

Em seguida, ressaltou a JJF a incompetência deste contencioso administrativo para apreciação de argüição de constitucionalidade e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Adentrando ao mérito, a Decisão de 1º grau se consubstanciou nos seguintes termos:

(...)

*"No que tange à infração 01, esta trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$555.178,34, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento constando, na descrição dos fatos, que trata-se de crédito fiscal relativo a combustíveis e lubrificantes consumidos por usuário final em atividades administrativas, a exemplo de veículos de supervisores de vendas, e constando, também, que a atividade principal do sujeito passivo é comercial, e não industrial, inexistindo etapa de industrialização, nem de beneficiamento de produtos, neste Estado. A imputação refere-se aos meses de janeiro a dezembro do exercício de 2008. O demonstrativo do levantamento fiscal foi anexado às fls. 18 a 86 dos autos."*

*Compulsando os autos verifico que o contribuinte não é indústria, e sim filial atacadista atuando no ramo de comercialização, e não de industrialização, pelo que o sujeito passivo não utiliza insumos em processo industrial, como alega. Segundo o contribuinte, tratar-se-ia da utilização de crédito fiscal em razão da aquisição, neste e em outros Estados, de combustíveis e lubrificantes para uso em veículos de terceiros que estariam sendo utilizados no transporte de suas mercadorias, sendo consumido em tal atividade.*

*Assinalo que, tal como afirmado pelo preposto fiscal, em parte das notas fiscais de entrada relativas a aquisição de combustível não houve o destaque do ICMS. Ademais, o contribuinte não tem como atividade a prestação de serviços de transporte e a situação objeto da imputação, ou seja, a aquisição de combustível para uso e consumo, não se enquadra nas situações previstas no artigo 93, que dariam direito ao uso do crédito. Contudo, se o contribuinte houvesse comprovado, trazendo aos autos cópias dos contratos de serviços de transportes que lhe foram prestados para a entrega de suas mercadorias aos seus clientes, contratos estes citando que a aquisição dos combustíveis seria custo do ora autuado naquelas operações de transporte de mercadorias, e com datas de vigência compatíveis com as aquisições de combustível realizadas em nome do sujeito passivo; e se os locais de aquisição dos combustíveis fossem compatíveis com as rotas de entrega de suas mercadorias, poderia ter sido comprovada a alegação defensiva de que esta aquisições de combustíveis ocorreram como parte do seu custo para entrega da mercadoria vendida, pelo que poderia utilizar o ICMS destacado nos documentos fiscais de aquisição de combustível, entendendo-se que se tratava de uso no desempenho de sua atividade comercial, adotando-se a interpretação sistemática da legislação, nos termos do artigo 359, §1º, inciso I in fine, do RICMS/BA:*

*RICMS/BA:*

*Art. 359. (...)*

*§ 1º. Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, (...):*

*I - mercadorias destinadas a outro estabelecimento para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos tributados, bem como para aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial, da extração, da geração ou da prestação, sendo estas tributadas;*  
*(grifos nossos)*

*Porém esta situação não se configura nos autos deste processo.*

*A alínea "b" do inciso V do artigo 93, em redação com efeitos até 23/12/2010, portanto abrangendo o exercício de 2008, objeto da imputação 01, previa:*

*RICMS/BA:*

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir de 01/01/2011, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na*

*condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

*Quanto à não-cumulatividade do ICMS, esclareço que o RICMS/BA, quanto à utilização de crédito fiscal, segue os ditames da Lei Complementar nº 87/96.*

*Portanto, conforme dados do processo, tratando-se de utilização de crédito fiscal oriundo da aquisição de combustível utilizado como material de consumo do contribuinte, antes de 01/01/2011, é procedente a imputação 01.*

No que pertine à infração 2, a JJF, assim se pronunciou:

(...)

*“Considerando a alegações defensivas, e a documentação acostada aos autos deste processo, constato que as atividades do estabelecimento autuado são de armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados e, assim, o contribuinte não exerce atividade industrial. O fato de utilizar equipamentos refrigeradores para conservar alimentos industrializados que irá distribuir não se configura como atividade industrial. Se fosse seguido tal raciocínio, todos os estabelecimentos comerciais que vendem, no atacado, alimentos congelados e resfriados, teriam direito ao tratamento tributário relativo à indústria, no que tange ao crédito fiscal por consumo de energia elétrica. A conservação em refrigerador, pela comercial atacadista, do produto acabado e destinado à comercialização, tem caráter comercial.*

*Observo que este entendimento tem sido esposado por este Conselho, a exemplo do teor dos Acórdãos CJF nºs 144/12-02 e 126/12-08.*

*Ressalto que, conforme verificado pelo Fisco, no período objeto da ação fiscal inexiste aquisição de produtos para industrialização dentro ou fora do Estado, todas as aquisições foram de mercadorias para revendas.*

*O documento anexado pelo contribuinte às fls. 643 a 665, denominado Laudo Técnico do Consumo de Energia Elétrica de Uso Industrial e Administrativo da Empresa Perdigão Agroindustrial S/A, foi emitido em 11/02/2004, estando descrito, neste Laudo Técnico, que a sua validade, e dos seus índices, restringe-se ao período de janeiro/2001 a dezembro/2006. O período objeto da ação fiscal é o exercício de 2008. Por conseguinte, tal Laudo não guarda relação com os fatos geradores descritos na imputação.*

*Assinalo que contribuinte afirma que em que pese que a sua atividade seja a comercialização dos produtos industrializados pela Perdigão Agroindustrial S.A., no seu objetivo social está inserido, indireta e necessariamente, parte do processo de industrialização dos produtos. Ou seja, o contribuinte reconhece que comercializa os produtos, embora esteja previsto, no objetivo descrito da empresa, a possibilidade da industrialização. Tratando-se de estabelecimento comercial, e inexistindo atividade industrial, a energia elétrica consumida não tem a característica de insumo.*

*As determinações da legislação federal citada pelo autuado, qual seja, artigo 4º, inciso II, da Lei Federal nº 4.502/1964, Lei que dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas; e o artigo 9º do Decreto Federal nº 7.212, de 15/06/2010, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, não se aplicam à situação em foco, que trata de tributação pelo ICMS.*

*A Lei Complementar nº 87/96, citada pelo contribuinte, em redação vigente no período objeto da imputação 02, fevereiro a julho/2008, previa:*

*Lei Complementar nº 87/96:*

*Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:*

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- d) a partir de 1º de janeiro de 2011, nas demais hipóteses;*

*Observo que a redação da alínea “d” do inciso II do artigo 33 da LC nº 87/96 foi alterada em 2010 pela Lcp nº 138/2010:*

*Lei Complementar nº 87/96:*

*art. 33.*

*II –*

- d) a partir de 1º de janeiro de 2020, nas demais hipóteses;*

*Artigo 93, inciso II, alínea “a”, item “2”, do RICMS/BA, também citado pelo contribuinte, em redação vigente no período objeto da imputação 02, seguindo o teor do artigo 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96, também previa:*

*RICMS/BA:*

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

A partir de 1º de novembro de 1996:

2 - quando consumida no processo de industrialização.

b) nas hipóteses de entrada de energia elétrica nos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:

1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;

2 - a partir de 1º de janeiro de 2011. (Redação do item "2" com efeitos de 28/12/06 a 23/12/10).

Assinalo, por oportunidade, que a redação atual do item 2 da alínea "b" do inciso II do artigo 93 do RICMS/BA foi dada pela Alteração nº 141 ao RICMS/BA, com a publicação do Decreto nº 12.534/10:

RICMS/BA:

art. 93.

II –

b)

2 - a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996;

O prazo a que se refere a redação atual do item 2 da alínea "b" do inciso II do artigo 93 do RICMS/BA está previsto no artigo 33, inciso II, alínea "d", da LC nº 87/93, já transcrita neste voto, e é a data de 01/01/2020.

Observo que o texto do inciso I do §1º do artigo 51 do RICMS/BA, citado pelo contribuinte em sua impugnação, trata do uso da alíquota de 7% nas operações comerciais previstas na alínea "c" (texto da alínea "c" equivocadamente copiado na impugnação como se fosse o texto da alínea "a") do inciso I do artigo 51, portanto trata-se de assunto que foge ao fulcro da imputação em lide, conforme constata-se da leitura dos mencionados dispositivos regulamentares, que transcrevo a seguir:

RICMS/BA:

Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% nas operações com:

(...)

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas "a" a "j" do inciso II do presente artigo);

(...)

§ 1º. Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c" do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;

Portanto não estando provado, nos autos, que houve a industrialização de produtos pelo autuado, à situação não se aplica o teor do artigo 33, inciso II, alínea "b", da mencionada Lei Complementar nº 87/96, nem o previsto no artigo 93, inciso II, alínea "a", item "2", do RICMS/BA. E, tratando-se de uso de crédito fiscal em razão de consumo de energia elétrica em atividade comercial, em 2008 a legislação vigente, e transcrita neste voto, postergava para 01/01/2011 tal direito de creditamento, e a legislação ora em vigor transferiu a data de início do prazo para creditamento para 01/01/2020.

Por tudo quanto exposto, é procedente a Imputação 02."

No que tange às infrações 4 e 5, a JJF, em razão de sua similaridade e do fato de o autuado ter optado pela contestação conjunta de ambas, passou a analisá-las também conjuntamente. Ambas as imputações, tratam de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Tendo a Junta decidido pela procedência, sob os seguintes fundamentos:

(...)

Assinalo que o contribuinte não contestou o cometimento da infração 04 em relação aos períodos de apuração de julho e agosto do exercício de 2008, e afirmou o pagamento dos débitos respectivos, inexistindo lide quanto

aos mesmos.

Consta, na imputação 04, que esta refere-se ao crédito indevido de ICMS valor de R\$365.780,99, oriundo de retorno de mercadorias anteriormente encaminhadas para depósito fechado-armazém geral neste Estado. Consta, também, que as notas fiscais emitidas e registradas não contêm, em seu corpo, nenhum destaque dos créditos de ICMS, o que configura o uso irregular dos valores registrados. Consta, ainda, que as notas fiscais de retorno de mercadorias foram emitidas pelas empresas “Consel Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”, e pela “Avipal Nordeste S/A”, ambas sediadas neste Estado. A Infração 04 refere-se aos meses de janeiro, maio, julho e agosto do exercício de 2008, o demonstrativo do levantamento fiscal está acostado às fls. 90 a 92.

Consta, na imputação 05, que esta refere-se ao crédito indevido de ICMS no valor de R\$2.098.136,25, oriundo do ingresso de mercadorias remetidas por transportadoras, em retorno de depósito fechado e armazém, com o registro CFOP 1949 – Outras entradas de mercadorias não especificadas. Consta, também, que as notas fiscais de retorno de depósito fechado foram emitidas sem o destaque do ICMS, o que impede, inclusive, o uso de crédito fiscal de ICMS, e que a empresa emitente é a “Consel Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”. A Infração 05 refere-se aos meses de janeiro a junho do exercício de 2008, e o demonstrativo do levantamento fiscal está acostado às fls. 93 a 101.

O impugnante alega ter remetido mercadorias para armazenagem com destaque do ICMS, registrando os débitos do ICMS em seu livro Registro de Saídas e que, quando do retorno das mesmas mercadorias, sem destaque do ICMS nos documentos fiscais, o autuado utilizou-se de créditos fiscais relativos a estas operações de retorno. O autuado afirma que o Fisco considerou indevido o crédito porque o ICMS não está destacado nas notas fiscais de retorno. Assim, resta que os créditos fiscais glosados pelo Fisco não estão destacados em documento fiscal.

Determina o artigo 3º, inciso V, alíneas “a” a “c”, da Lei nº 7.014/96:

Lei nº 7.014/96:

Art. 3º. O ICMS não incide sobre:

VI - saídas de mercadorias ou bens:

- a) com destino a armazém geral ou frigorífico situados neste Estado, para depósito em nome do remetente;
- b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;
- c) dos estabelecimentos referidos nas alíneas anteriores, em retorno ao estabelecimento depositante;

Assim, ainda que o contribuinte tenha, equivocadamente, debitado-se de ICMS em saídas destas naturezas, inexiste base legal para o uso de crédito fiscal de ICMS quando do retorno de tais mercadorias para o estabelecimento autuado, ainda que exista imposto indevidamente destacado em documento fiscal, uma vez que as operações de retorno objeto das imputações 04 e 05 não sofrem a incidência do imposto.

A legislação prevê a forma como devem ser realizadas as operações relativas à circulação de mercadorias, e cabe aos contribuintes do imposto cumprirem as determinações normativas.

Assinalo que contudo, mesmo tendo descumprido a obrigação acessória quanto à regularidade da sua escrituração fiscal e à correta emissão dos documentos fiscais nesta situação ora em lide, se o contribuinte houvesse provado, nos autos deste processo, com demonstrativos discriminando os dados específicos da descrição das mercadorias e seus valores comerciais, comparando cada nota fiscal de saída com cada nota fiscal de retorno, em cada uma destas notas fiscais de retorno estando citada a nota fiscal de saídas referente àquela mercadoria que então retornava; e anexando ao processo as cópias destes documentos fiscais, ainda que por amostragem, para a posterior exibição da totalidade desta documentação ao Fisco, este assunto poderia ter sido objeto de diligência, na busca da verdade material, para verificação do direito ao crédito fiscal escriturado. Contudo, como esta situação não foi provada pelo contribuinte, restam caracterizadas as infrações.

Quanto ao possível pagamento indevido de ICMS, conforme alega o contribuinte, no que tange às operações objeto das Infrações 04 e 05, o sujeito passivo pode, comprovando tal assertiva, ingressar com pedido de restituição nos termos do artigo 73, e seguintes, do RPAF/99.”

Por último a Decisão da JJF, apreciou as alegações defensivas, que se insurgiam quanto às multas aplicadas no Auto de Infração:

“Quanto ao pedido do autuado para exclusão das multas, sob alegação de que a responsabilidade pelas multas seria da empresa sucedida, e tal responsabilidade seria intransferível para a empresa sucessora, reportando-se a um processo de sucessão ocorrido na empresa, entendo que nos casos de sucessão empresarial a empresa sucessora assume todo o patrimônio da sucedida, abrangendo tanto os direitos como as obrigações já contraídas. Portanto, discordo da alegação do impugnante pertinente à dispensa da multa, uma vez que as sanções intransmissíveis e incomunicáveis dizem respeito às infrações discriminadas no artigo 137 do CTN e não às infrações relativas ao descumprimento de obrigação tributária, quando então se aplica o teor do artigo

132 do mesmo Código:

CTN:

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

(...)

*Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:*

*I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;*

*II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;*

*III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:*

*a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;*

*b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores;*

*c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.*

*Assinalo que, nos termos do §2º do artigo 40 da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade por infração relativa ao ICMS independe da intenção do agente ou beneficiário, bem como da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Contudo, quanto à indicação do inciso VII, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, no enquadramento legal das infrações 01, 02, 04, 05 e 06 do Auto de Infração, observo que tais infrações referem-se a uso indevido efetivo de crédito fiscal, deste uso indevido decorrendo o descumprimento de obrigação tributária principal. Não ocorreu apenas erro de escrituração, o que seria descumprimento de obrigação tributária acessória.*

*Assinalo que a redação atual da alínea “a” do inciso VII do caput do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, publicada no DOE de 28/11/07, com efeitos a partir desta data de publicação. Portanto, atinge o exercício de 2008, objeto das imputações do Auto de Infração em lide.*

*Deste modo, às infrações 01, 02, 04, 05 e 06 do Auto de Infração aplica-se o previsto no inciso II, alínea “f”, do mesmo artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e não o previsto no inciso VII, alínea “a”, do mesmo artigo 42. Ressalto que o percentual de multa previsto nos dois dispositivos legais, ou seja, nos incisos II e VII do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, é o mesmo, 60% do valor do imposto devido, pelo que da correção de indicação do dispositivo normativo não decorre prejuízo financeiro para o contribuinte, e para o erário.*

*Observo que a redação anterior do inciso VII, alínea “a”, do artigo 42, vigente até 27/11/2007, previa a multa de 60% para a situação de utilização indevida efetiva, e não apenas escritural, do crédito fiscal, sendo plausível deduzir-se que na lavratura do Auto de Infração não foi observada a alteração da legislação.*

*Por oportuno, reproduzo a redação atual dos incisos II, alínea “f”, e VII, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e a redação anterior:*

*Lei nº 7.014/96:*

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

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

(...)

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

*Quando da utilização indevida de crédito fiscal; (grifos nossos)*

*Redação original, com efeitos até 27/11/07:*

*Lei nº 7.014/96:*

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

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo;

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal, sem prejuízo da exigência do estorno;

Assim, mantenho o percentual de multa de 60% indicado no lançamento de ofício, com a correção da indicação dos dispositivos normativos indicados para as infrações 01, 02, 04, 05 e 06 do Auto de Infração, que passa a ser a alínea "f" do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Assinalo que da descrição das imputações ficou evidente o seu enquadramento legal, pelo que aplica-se o teor do artigo 19 do RPAF/99.

Quanto ao pedido para que as comunicações ao contribuinte, relativas ao Auto de Infração em lide, sejam encaminhadas ao endereço que indica em sua impugnação, tal providência pode ser tomada pela Inspetoria Fazendária de origem, respeitado o teor do artigo 108 do RPAF/99.

Por tudo quanto exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

Inconformado, o sujeito passivo interpôs, em tempo hábil, Recurso Voluntário (fls. 834 a 875), arguindo, que a Decisão que julgou procedente a integralidade da exação fiscal, merece reforma, pois todas as razões de fato e de direito, que estão sendo apresentadas pelo recorrente, dão lastro da mais absoluta legalidade do procedimento do contribuinte.

Em seguida passando a analisar o mérito de cada uma das infrações, objeto do Recurso Voluntário, pugnou pela improcedência do Auto de Infração.

Transcreveu a Infração 1, a qual trata de creditamento em relação aos materiais utilizados de forma diretamente vinculada à atividade do recorrente, necessárias e fundamentais para a sua operação, dizendo ter a fiscalização questionado a apropriação de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias, supondo serem de uso e consumo de forma que, segundo a interpretação dada, não poderiam gerar créditos de ICMS.

A par disso, invocou as regras de incidência do ICMS, a não-cumulatividade, transcrevendo o caput e §1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 e asseverando que tal norma possibilitava o creditamento em relação a todas as aquisições de mercadorias diretamente vinculadas à atividade da empresa, mesmo não diretamente consumidas no processo industrial ou integrem o produto final, diferentemente do que prevalecia no Convênio ICMS 66/88, que apenas autorizava a apropriação de créditos nos casos em que as mercadorias fossem diretamente incorporadas ou consumidas no processo industrial ou integrassem o produto final. Menciona decisões de Tribunais Superiores.

Alegou ter o autuante fundamentado a glosa dos créditos nos dispositivos legais que vedam o creditamento nas entradas de materiais destinadas ao uso e consumo, e que os materiais de uso e consumo são aqueles destinados a finalidades alheias à atividade fim da empresa, o que não acontece no caso em tela. Os materiais em questão são utilizados/destinados à atividade fim do estabelecimento, desgastando-se de forma diretamente relacionada à atividade e se apresentando indispensáveis à consecução de seu objetivo, não podendo, consequentemente, serem classificados como de uso e consumo, que são mercadorias não vinculadas à atividade produtiva (comercial, industrial ou de prestação de serviços), não utilizadas na comercialização, não integradas ao produto, nem consumidas no respectivo processo de industrialização ou produção rural, ou na prestação de serviços sujeita ao ICMS.

Citou a Decisão Normativa CAT nº 1/2001, do Estado de São Paulo, definindo "insumo" como sendo os ingredientes da produção, que não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção e que não deveria haver dúvida entre os Fiscos Estaduais que determinados bens são considerados insumos para fins de apropriação de créditos de ICMS, pois, essenciais à atividade de industrialização.

Afirmou constar no estatuto social do recorrente como objeto social à "industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia a frio como suporte e distribuição".

Sobre o óleo diesel utilizado no transporte de mercadorias assegurou que, diferentemente do que

constava na descrição da infração, as aquisições de combustíveis foram de óleo diesel aplicado em veículos de transporte de mercadorias, e não em veículos de supervisores de vendas, porque no Brasil não se permite a utilização de óleo diesel em automóveis.

O recorrente aplicou o óleo diesel adquirido no transporte de mercadorias, conforme se comprova do confronto dos dados constantes do relatório fiscal com os documentos que foram apensados “doc. 03”.

Esclareceu que:

1. O transporte em questão é efetuado por terceiros prestadores do serviço de transporte que estabelecem uma relação contratual com o recorrente;
2. O recorrente se responsabiliza pela aquisição do combustível que será utilizado para o transporte de suas mercadorias pelos terceiros contratados para a prestação do serviço de transporte;
3. O combustível não é utilizado pelos contratados conforme sua liberalidade, mas através de um controle vinculado aos trajetos que serão percorridos na execução do transporte das mercadorias;
4. O valor pago pela prestação do serviço de transporte é reduzido, pois corresponde ao valor do frete líquido do combustível necessário;
5. O transporte de mercadorias do recorrente poderia ser feito por conta própria.

Disse que, em resumo, o transporte das mercadorias era realizado por terceiros contratados para esse fim, empresas transportadoras e autônomos, os quais têm seus veículos de transporte abastecidos às custas do recorrente, por meio de cartões de abastecimento, ou seja, o transporte de mercadorias era efetuado com o óleo diesel adquirido diretamente pelo recorrente junto aos postos de combustível previamente credenciados.

Em seguida, afirmou que, considerando que os serviços de transporte e o óleo diesel correspondente eram necessários para o desenvolvimento da sua atividade, caracterizavam-se eminentemente como insumos de sua atividade de comercialização e exportação, pelo que ele, recorrente, apropriou-se de créditos de ICMS sobre o transporte (frete) e o óleo diesel, nos termos permitidos pela legislação do ICMS.

Argumentou que o fato de o combustível não integrar o produto final seria irrelevante para a existência do seu direito ao crédito, na medida em que adquiria o óleo diesel utilizado no abastecimento dos veículos de transporte de terceiros por ele contratados e, a partir daí, as mercadorias industrializadas/comercializadas eram transportadas ao seu destino, viabilizando a persecução dos seus fins empresariais, não havendo óbice à apropriação do óleo diesel adquirido. Que, assim, em última análise, o óleo diesel constituiria insumo, “*pois diretamente empregado no ciclo de comercialização das mercadorias*”.

Afirmou que caso o valor do óleo diesel tivesse integrado o valor pago pela prestação do serviço de transporte, ou seja, caso o recorrente tivesse contratado o transporte de “tanque cheio” e não de “tanque vazio”, não haveria questionamento, e que não há qualquer questionamento “acerca da legitimidade de apropriação de créditos sobre os serviços de transporte prestados.”

Não existem dúvidas de que o recorrente arcava com o custo do transporte e do combustível correspondente, assumindo o encargo integral sobre o “transporte”. Que não há que se falar em impossibilidade de crédito sobre a parcela “combustível”, mediante inclusão no valor do frete, ou o combustível ser fornecido diretamente pelo recorrente, não faria diferença no que diz respeito à caracterização do transporte e do óleo diesel como “*insumos necessários à atividade do recorrente*”.

Assim, deveria ser reconhecida a improcedência da presente autuação em relação ao óleo diesel adquirido para o transporte/comercialização das mercadorias produzidas por ele, autuado, e que em respeito ao princípio da não cumulatividade, consagrado no artigo 155, §20, 11, da

Constituição da República, e no artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, a apropriação do crédito de ICMS incidente sobre as aquisições de óleo diesel nas operações objeto da presente autuação não poderia ser obstada pela Fazenda Estadual, razão pela qual, neste ponto, deveria ser julgada improcedente.

No que se refere à infração 2, o sujeito passivo defendeu a sua improcedência, arguindo ser equiparada a indústria e ter direito ao crédito de ICMS sobre energia elétrica. Que a autoridade fiscal glosou a apropriação de créditos de ICMS sobre energia elétrica sob o fundamento de que o recorrente exercia atividade comercial.

Tal entendimento estaria equivocado, pelo que deveria ser reconhecida a improcedência da autuação. Na qualidade de filial da Perdigão Agroindustrial S/A, à época exercia parte do processo de industrialização dos produtos fabricados pela indústria.

Que a Perdigão Agroindustrial S.A., atualmente BRF - Brasil Foods S/A, tem como principal atividade a exploração de abatedouros frigoríficos, a fabricação de produtos de carnes de aves, sumos e bovinos, a preparação de subprodutos do abate e a comercialização dos aludidos produtos, entre outras, de acordo com o contido no artigo 3º do seu Estatuto Social.

O processo de industrialização compreende as seguintes etapas: entrada de matéria-prima; armazenagem da matéria-prima; classificação e controle da matéria-prima; pré-processamento da matéria-prima; movimentação de materiais; transformação e controle dos materiais; embalagem; armazenamento em ambiente adequado do produto acabado; conservação das características do produto, e iluminação do ambiente de produção.

Observou que a industrialização dos produtos comercializados pelo recorrente envolveria não só a transformação da matéria-prima, mas também a conservação e armazenamento do produto, afirmando que no Laudo Técnico anexado e identificado como Doc. 04 havia minuciosa análise do consumo de energia elétrica realizado pelo recorrente, em sua atividade, bem como a sua equiparação a estabelecimento industrial, transcrevendo trecho do referido laudo.

Ressaltou que da análise do referido laudo constatava-se que, em que pese “*a atividade da ora recorrente seja a comercialização dos produtos industrializados pela Perdigão Agroindustrial S.A., neste objetivo social está inserido indireta e necessariamente parte do processo de industrialização dos produtos, qual seja, o armazenamento e conservação dos mesmos, sob pena de perdimento da mercadoria a que se pretende comercializar.*”

Disse que não poderia armazenar seus produtos à temperatura ambiente, e o “frio” gerado pelos compressores de refrigeração - movidos a energia elétrica, compõe o produto, haja vista ser essencial para a conservação e manutenção das suas características.

Que a energia elétrica utilizada na geração do “frio” seria um dos insumos que compõe os produtos comercializados e, por esta razão, faria parte do processo de industrialização, e seria legítimo o seu direito a crédito sobre a energia elétrica, com fulcro no artigo 33, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar nº 87/96, e no artigo 93, inciso II, alínea “a”, item “2”, do RICMS/ BA, dispositivos que transcreveu.

Destacou que os créditos de ICMS, “*decorrem tão somente da 'energia consumida pelos compressores de refrigeração dos produtos, ou seja, não há a apropriação de créditos de ICMS sobre a energia elétrica consumida no estabelecimento do recorrente que não se destine à refrigeração dos produtos comercializados. Assim, para que possa exercer suas atividades o recorrente deve necessariamente executar fases do processo de industrialização, equiparando-se, portanto, a estabelecimento Industrial, restando a possibilidade de a mesma tomar os créditos de ICMS, relativos à energia elétrica consumida para armazenamento e conservação dos produtos que comercializa. Conforme autorizam os artigos 33, II, "b" da lei Complementar n. 87/96 e 93, II, "a" item "2" do Decreto nº 6.284/1997.*

Citou e transcreveu os artigos 4º, inciso II, da Lei Federal nº 4.502/1964, o artigo 9º do Decreto Federal nº 7.212, de 15/06/2010 (Regulamento do IPI), o artigo 51, inciso I, o texto da alínea “b”, §1º

e seu inciso I, do RICMS/BA, para afirmar que filiais que comercializem produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo grupo, tal como ocorre no caso do recorrente, são equiparadas a estabelecimento industrial, pelo que não haveria que se falar em vedação à apropriação de créditos de ICMS sobre energia elétrica.

Ratificou comercializava os produtos industrializados pela Perdigão Agroindustrial S.A., sendo uma das filiais distribuídas no território nacional para tanto, merecendo tratamento como se indústria fosse. Reitera que exerce atividade industrial por realizar “*as fases de armazenamento e conservação dos produtos integrantes do processo de industrialização*”. Conclui pugnando pelo julgamento pela improcedência da imputação 2.

Em seguida, pronunciou-se sobre as Infrações 4 e 5, transcrevendo os seus termos e os dispositivos normativos citados no Auto de Infração para as referidas imputações, afirmando que, por serem correlacionadas, seriam tratadas e impugnadas conjuntamente, aduzindo serem improcedentes, conforme se demonstraria.

Assim, asseverou ter remetido mercadoria para armazenagem na empresa “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”, consignando o CFOP 5.905, com destaque do ICMS, operações estas registradas no livro Registro de Saídas com débito do ICMS, consoante consta da relação das “Notas Fiscais CFOP 5.905” (doc. 07). No retorno a empresa Conseil emitiu as Notas Fiscais de retorno de armazenagem sem destaque do ICMS (docs. 05 e 06).

Contudo o contribuinte afirma que lançou as notas fiscais de retorno, na ocasião da entrada, com crédito do ICMS, sendo parte das operações com CFOP 1.907, referente à Infração 4, conforme “doc. 05”; e parte das operações com o CFOP 1.949, referente à Infração 5, conforme “doc. 06”, sendo que o agente fiscal considerou indevido o crédito porque o ICMS não está destacado nas notas fiscais de retorno.

Frisou que houve destaque/débito do ICMS nas remessas para armazenagem na empresa Conseil, aduzindo que do histórico completo das operações desta natureza desde seu início, conforme se infere do demonstrativo que elabora à fl. 858, até o final do período de apuração de 2008, o saldo ainda seria devedor ao Contribuinte. Indica como “Saldo Débito em 2008 nas remessas para CONSEIL”, o montante de R\$201.351,48.

Outrossim, assegurou inexistir dano aos cofres públicos, e que o erário teria sido beneficiado em relação às operações do recorrente, porque até o final do período de apuração do ano de 2008 ele, contribuinte, teria lançado a débito o valor de R\$201.351,48, acima do valor lançado a crédito. Que por isto seria insubstancial o lançamento do ICMS sobre essas operações.

De outra parte, afirmou que também teria direito ao crédito fiscal em relação ao retorno, e retorno simbólico, de mercadorias remetidas por armazém geral. A fiscalização glosou a apropriação de créditos do ICMS, por seus valores integrais, decorrentes de entradas de retorno/retorno simbólico de mercadorias remetidas por armazém geral. O fato não mencionado no Auto de Infração seria que as mesmas mercadorias, quando da remessa, tiveram o destaque do ICMS, este resultante da aplicação da alíquota incidente sobre a respectiva base de cálculo, e que tais valores foram lançados a débito na escrita fiscal do recorrente, assim como considerados a débito na apuração do ICMS devido nos respectivos períodos de apuração.

Ressaltou que a aludida tributação da operação de remessa poderia ser verificada através da análise das respectivas notas fiscais de saída relacionadas na planilha anexa aos autos (doc. 07). A demonstração do ônus tributário que foi suportado pelo contribuinte, por ocasião da saída das mercadorias objeto dos retornos/retornos simbólicos, poderia ser verificado nos lançamentos dos citados débitos do ICMS no livro Registro de Saídas e nas Guias de Informação e Apuração do ICMS dos respectivos períodos de apuração, constantes da base de dados da SEFAZ. Assim, a operação anterior foi onerada pelo ICMS.

Arguiu que apesar da interpretação defendida pelo agente fazendário, o direito ao crédito seria legítimo, com base no Princípio da Não Cumulatividade inserto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição da República, o qual reproduziu.

Salientou ser defeso à lei ordinária, e a qualquer dispositivo regulamentar, vedar, diminuir ou alterar tal direito e que não existe qualquer limitação quanto à referida compensação, ou seja, de acordo com a Carta Magna, todo o ICMS pago nas operações anteriores pode ser objeto de crédito, independentemente de qualquer outra condição.

Argumentou que tal direito estava condicionado a que o produto final fosse tributado, recorrendo a juristas e decisões de Tribunais, objetivando mostrar que a técnica da não-cumulatividade e o modo pelo qual se efetiva o princípio da não-cumulatividade são abordados pela Lei Complementar nº 87/96, reproduzindo o caput do seu artigo 20, para concluir que em vista disso, o Auto de Infração deveria ser integralmente cancelado.

O sujeito passivo prosseguiu na sua peça recursiva, insurgindo-se, também, contra as multas aplicadas às respectivas infrações a ele imputadas.

Primeiro, fez explanação sobre a responsabilidade das multas aplicadas como um todo, asseverando ter sido o Auto de Infração lavrado em 06/12/2010, sendo os períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2008, pelo que tais multas não seriam de sua responsabilidade, posto que praticados pela empresa Perdigão Agroindustrial S.A. (razão social do autuado), a qual foi incorporada pela Perdigão S.A. em 09/03/2009, conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Perdigão Agroindustrial S.A. Que a Perdigão S.A., por sua vez, alterou sua denominação social para BRF – Brasil Foods S.A. em 08/07/2009.

Assim, a multa aplicada em desfavor do autuado é posterior à incorporação da Perdigão Agroindustrial S.A. pela Perdigão S.A. (atual BRF – Brasil Foods S.A.), e que os fatos que ensejaram a aplicação da multa dizem respeito a situações anteriores à dita incorporação.

Portanto, o recorrente incorporou a empresa autuada em data posterior aos períodos de apuração a que se referem às infrações em lide, o que tornaria ilegal a exigência de multa, tendo em vista o disposto nos artigos 132 caput e parágrafo único, e 133 caput, incisos I e II, do CTN, que transcreveu, trazendo como fundamento Decisão de Tribunal Superior e de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Asseverou que a multa fiscal em desfavor da empresa sucedida já constituída, ou em discussão no momento da incorporação, seria absorvida pela empresa sucessora, e que a multa fiscal em desfavor da empresa sucedida, constituída após a incorporação, e referente a fatos geradores anteriores à incorporação, não seria exigível da empresa sucessora, pelo que seria descabida a imposição de multa no particular.

Que a conclusão seria a de que a multa em relação aos supostos fatos geradores ocorridos entre outubro a dezembro de 2008, decorrente do Auto de Infração lavrado em 08/12/2010, momento posterior ao da sucessão empresarial, não poderia ser exigida do recorrente, em razão do disposto nos artigos 132 e 133 do CTN, pelo que não haveria que se falar em sua responsabilidade como sucessora.

Pidiu a exclusão dos valores exigidos a título de multa, “*já que se referem a fatos anteriores à incorporação, mas constituída e aplicada após a incorporação da empresa Perdigão Agroindustrial S/A pela Perdigão S.A. (atual BRF -Brasil Foods S.A.), ocorrida em 09.03.2009.*”

O sujeito passivo prosseguiu se insurgindo contra a multa aplicada no percentual de 60%, aduzindo ser a mesma confiscatória e abusiva.

Reproduziu o artigo 150, caput e inciso IV, da Constituição da República e teceu comentários acerca do Princípio do Não-Confisco e das sanções tributárias, citando diversos juristas e decisões do Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, requereu que fosse provido o Recurso Voluntário, a fim de que se reformasse o acórdão recorrido e julgado integralmente improcedente o Auto de Infração.

Por sua vez, no Parecer de fls. 881/884, a ilustre Representante da PGE/PROFIS, ao analisar o Recurso, opinou pelo não provimento, considerando ausentes argumentos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Salientou que a alegação do recorrente de ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, não deveria ser objeto de apreciação pelo CONSEF, em face do art. 167, inciso II, do RPAF/BA.

No mérito, quanto à infração 1, aduziu que o recorrente não acostou aos autos os contratos de serviços de transportes prestados por terceiros, comprovando que o custo da aquisição dos combustíveis teria sido arcado pelo mesmo. Prejudicada a alegação defensiva de que a aquisição de combustível engloba parte do custo para entrega das mercadorias vendidas.

Referentemente à infração 2, as provas materiais dos autos comprovam que a atividade desenvolvida pelo recorrente, não representava processo industrial e sim, mera atividade comercial, durante o exercício de 2008, pelo que a energia elétrica consumida não caracterizava insumo.

Quanto às infrações 4 e 5, inexiste fundamento legal para utilização de crédito fiscal de ICMS nas operações de retorno das mercadorias para o estabelecimento autuado, porquanto as mesmas não representam hipótese de incidência do ICMS, e também o recorrente não apresenta prova acerca da suposta tributação das operações de remessa.

No que concerne ao pedido de exclusão da responsabilidade pelas multas, entendeu a representante da PGE/PROFIS que a empresa sucessora assume todas as obrigações tributárias, em consonância com os termos do art. 132 do CTN.

Em relação ao pleito do efeito confiscatório das multas, afirmou a PGE/PROFIS se encontrarem elas previstas na legislação tributária estadual, apresentando-se adequadas às infrações apuradas.

Em suma, dimensionou o opinativo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Versa o Recurso Voluntário em apreciação sobre as razões da irresignação do autuado com a Decisão de primeira instância, atinente às infrações nºs 1, 2, 4 e 5, descritas minuciosamente no relatório supra, onde se exige ICMS acrescido de multas por descumprimento de obrigação principal, tendo a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, julgado Procedente as referidas imputações.

O sujeito passivo, na sua peça recursal, ateve-se apenas às questões de mérito, não trazendo ao feito nenhum fundamento novo ou documento hábil, capazes de modificar a Decisão hostilizada ou afastar as imputações impostas.

Na espécie concreta, verifica-se que a petição do Recurso Voluntário é a transcrição literal, quanto aos argumentos da impugnação apresentada na primeira instância, a qual foi devidamente enfrentada na Decisão farpeada, tendo a JJF procedido a análise de todas as sustentações contrapostas à cada uma das infrações constantes do referido Auto e julgado, acertadamente, pela total procedência das imputações.

Vale destacar que a única diferença entre a impugnação e o Recurso Voluntário consiste em ter o recorrente substituído à palavra “impugnante” por “recorrente” no contexto da sua extensa peça recursal, sempre que se referia à figura do sujeito passivo.

Por conseguinte, em relação à infração 1, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de combustíveis e lubrificantes, na mesma linha de intelecção da douta PGE/PROFIS, posiciono-me no sentido de cuidar o caso de utilização como material de consumo do contribuinte, portanto, dentro da legislação tributária vigente, não se apresenta permitido ao contribuinte o aproveitamento do possível crédito fiscal decorrente da operação.

Assim é que as teses apresentadas pelo recorrente não podem prosperar, primeiro porque, sem margem a discussões, confirma-se não exercer o contribuinte atividade industrial, e atividade comercial, na qualidade de filial atacadista, pelo que não utiliza insumos em processo industrial, como alegou.

Registre-se que, ao contrário do entendimento proferido pela digna Relatora da JJF, ainda que

restasse comprovado que o combustível tenha sido por ele fornecido a terceiros, prestadores de serviço de transporte por eles contratados, não haveria possibilidade de utilização do crédito fiscal, por falta de previsão legal.

Quanto à infração 2, qual seja a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias, transcrevo o disposto no art. 93, II, do RICMS-BA, com a redação vigente à época dos fatos geradores, para melhor entendimento da matéria:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

[...]

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

*a) a partir de 1º de novembro de 1996:*

- 1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- 2 - quando consumida no processo de industrialização;*
- 3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*

*b) nas hipóteses de entrada de energia elétrica nos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:*

*1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;*

*2 - a partir de 1º de janeiro de 2011. (Redação do item “2” com efeitos de 28/12/06 a 23/12/10 Alteração nº 141 ao RICMS/BA)*

Visando elidir a acusação que lhe foi imputada, o recorrente alegou ter direito aos créditos fiscais em questão, porquanto equiparado a estabelecimento industrial, e que a energia elétrica consumida se incorporava, sob a forma de “frio” gerado pelos compressores de refrigeração aos produtos, constituindo-se em insumos dos produtos comercializados.

No que tange à equiparação do estabelecimento do recorrente a um estabelecimento industrial, por força do disposto na legislação do IPI, ressalto que a legislação do IPI tem aplicação restrita àquele imposto federal, ao passo que a legislação tributária estadual não prevê tal equiparação para o caso em tela. Também é importante frisar que, para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, possuindo escrituração fiscal própria. Dessa forma, conforme foi bem salientado no Parecer da PGE/PROFIS, a atividade desenvolvida pelo recorrente é o armazenamento e a distribuição em atacado de produtos recebidos de suas filiais industriais, não havendo como considerá-lo como um estabelecimento equiparado à indústria.

Dúvidas inexistem de que a energia elétrica, cujos créditos fiscais foram glosados, foi empregada na geração de “frio” nas câmaras frigoríficas para o resfriamento/congelamento dos produtos recebidos, armazenados e comercializados pelo recorrente. Contudo, esse resfriamento/congelamento a que são submetidos os referidos produtos não caracteriza um processo de industrialização, haja vista que os produtos não sofrem qualquer transformação ou modificação de sua natureza, matéria que resta pacificado nos tribunais superiores.

Corroborando esse entendimento, o cadastro junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é de comércio atacadista de produtos alimentícios e, conforme se verifica nos autos (fl. 794), é o autuado beneficiário do Termo de Acordo de Atacadista (Decreto nº 7799/2000).

Por conseguinte, mesmo que o estabelecimento do recorrente estivesse equiparado a industrial, ainda assim não seria devida a apropriação dos créditos fiscais, já que a energia elétrica não foi consumida na industrialização.

Saliento que os documentos acostados ao processo na fase defensiva (fotocópia de laudo técnico e do estatuto social da empresa) não são elementos probantes capazes de comprovar a alegada industrialização e, assim, de modificar a Decisão recorrida.

Em face do quanto exposto, a infração resta caracterizada, uma vez que a utilização dos créditos

fiscais em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas na alínea “a”, do inciso II, do artigo 93 do RICMS-BA, o qual reproduz a norma contida no art. 33, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96. Mantendo a procedência da imputação.

No que tange às infrações 4 e 5, que se reportam à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, em razão da similaridade e do fato do sujeito passivo ter apresentado defesa/recurso conjunta de ambas, serão analisadas, na mesma linha procedida pela 3ª JJF, conjuntamente.

Com efeito, o recorrente alegou ter remetido mercadorias para armazenagem com destaque do ICMS, registrando os débitos do ICMS em seu livro Registro de Saídas e que, quando do retorno das mesmas mercadorias, mesmo sem destaque do ICMS nos documentos fiscais, o autuado utilizou-se de créditos fiscais relativos a estas operações de retorno e a fiscalização considerou indevido o crédito porque o ICMS não está destacado nas notas fiscais de retorno.

Sucede que a legislação disciplina e normatiza a forma como devem ser realizadas as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive as operações em discussão, cabendo aos contribuintes do imposto cumprirem as determinações legais.

Nesse quadro circunstancial, determina o artigo 3º, inciso V, alíneas “a” a “c”, da Lei nº 7.014/96, *verbis*:

“Art. 3º. O ICMS não incide sobre:

(...)

VI - saídas de mercadorias ou bens:

- a) com destino a armazém geral ou frigorífico situados neste Estado, para depósito em nome do remetente;
- b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;
- c) dos estabelecimentos referidos nas alíneas anteriores, em retorno ao estabelecimento depositante;”

Logo, comungando do entendimento esposado pela PGE/PROFIS e com o teor da própria Decisão recorrida, ainda que o contribuinte tenha, equivocadamente, se debitado de ICMS em saídas destas naturezas, inexiste base legal para o uso de crédito fiscal de ICMS quando do retorno de tais mercadorias para o estabelecimento autuado, mesmo que exista imposto indevidamente destacado na nota fiscal, uma vez que as operações de retorno, objetos das imputações 4 e 5, não sofrem a incidência do imposto.

Frise-se, por ser relevante, não ter o sujeito passivo trazido aos autos qualquer elemento informativo probante acerca da suposta tributação das operações de remessa, nem mesmo confrontando cada nota fiscal de saída com a de retorno e anexando ao processo as cópias destes documentos fiscais, que, quiçá, pudessem servir como indicativo na busca da verdade material, para verificação do direito ao crédito fiscal escrutinado.

Nesse contexto, confirmo a Decisão da JJF pela procedência das infrações 4 e 5.

Em relação ao dito pagamento indevido de ICMS nas operações que foram objeto das infrações 4 e 5, é facultado ao contribuinte ingressar com pedido de restituição, de acordo com a previsibilidade do artigo 73 e seguintes do RPAF/99.

No tocante à tese sustentada pelo recorrente referentemente à exclusão das multas, sob o argumento de que a responsabilidade das mesmas seria da empresa sucedida e intransferível para a sucessora, mais uma vez nenhuma razão lhe assiste, apresentando-se incensurável o decisório de piso, porquanto em estrita consonância com o que preceitua o art. 132 do CTN, textualmente:

“art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”.

Registre-se, ainda, que o entendimento vigente dos Tribunais Superiores, especialmente o STJ, a quem cabe atualmente a interpretação da norma federal, como é o caso do CTN, é no sentido de

que a empresa sucessora é responsável pelos débitos tributários, aí incluindo as multas punitivas e moratórias, já constituídos e por serem constituídos, como se depreende do REsp nº 544265/CE e do REsp nº 959389/RS.

De igual sorte, não pode prosperar a arguição de que as multas aplicadas têm caráter abusivo, confiscatório e em flagrante afronta ao princípio da razoabilidade, visto como se encontram expressamente previsionadas na legislação tributária do Estado da Bahia, isto é, na Lei nº 7.014/96, art. 42 e incisos, regendo a aplicação do ICMS no âmbito da unidade federativa, apresentando-se de forma adequada, após a correção efetuada de ofício pela Decisão de piso, em cada imputação.

Por fim, no que tange às reiteradas questões de constitucionalidade, é cediço que, de acordo com o estatuído no art. 167, II, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não é dada a esta Câmara de Julgamento Fiscal competência para apreciar tal matéria, portanto, somente no âmbito do Judiciário poderá o contribuinte buscar a revisão do ato administrativo, cuja constitucionalidade, até Decisão final daquele Poder, é presumida.

Concludentemente entendo se tratar o Recurso Voluntário de peça procrastinatória, com todos os argumentos já minuciosamente apreciados, na oportunidade do julgamento de 1ª Instância, cuja Decisão se afigura correta, posto que proferida em consonância com os ditames legais, restando, efetivamente, comprovadas as infrações.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeiro grau, no sentido da PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298616.0004/10-7, lavrado contra PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$3.452.518,32, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS