

**A. I. N°** - 298616.0004/10-7  
**AUTUADO** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A  
**AUTUANTE** - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10/06/2011

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0118-03/11

**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 arguição de nulidade. Negados os pedidos de realização de diligência e de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2010 em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Consta, 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. Consta, também, que a atividade principal do sujeito passivo é comercial, e não industrial, e que não há 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 02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias. Consta, na descrição dos fatos, que a atividade principal do sujeito passivo é comércio atacadista de produtos alimentícios, e não industrialização de produtos. Consta, também, que esta situação justifica a imputação vez que este tipo de crédito fiscal está diretamente relacionado à fase industrial e não a 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 03. Retenção e recolhimento a menos de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às prestações de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais, efetuadas por autônomo ou por empresa transportadora não inscrita neste Estado. Exercício de 2008 – meses de janeiro a outubro. Demonstrativo à fl. 89. ICMS no valor de R\$7.279,94, acrescido da multa de 60%.

Infração 04. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Consta, na descrição dos fatos, que refere-se a crédito indevido de ICMS 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 “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 05. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Consta, na descrição dos fatos, que refere-se 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. 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 “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%.

Infração 06. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais. Consta, na descrição dos fatos, que refere-se ao crédito indevido de ICMS oriundo do ingresso de mercadorias em retorno de depósito fechado/armazém neste Estado, sem o destaque do ICMS nas notas fiscais de remessa, com registro CFOP 1949, conforme documentação fiscal emitida pela empresa “Avipal Nordeste S/A”. Consta, também, que as saídas de mercadorias com a mesma natureza – depósito fechado ou armazém – neste mesmo exercício, ocorreram sem débito de ICMS. Exercício de 2008 – meses de julho a setembro, e de outubro. Demonstrativo às fls. 102 e 103. ICMS no valor de R\$358.684,30, acrescido da multa de 60%.

O autuante acosta documentos e mídia CD às fls. 09 a 330.

O impugnante às fls. 334 a 378 (volume II), por intermédio de advogada, preliminarmente identifica-se como BRF – Brasil Foods S/A e aduz ser sucessora, por incorporação, de Perdigão Agroindustrial S/A, empresa autuada inscrita no CNPJ/MF sob o nº 86.547.619/0172-92 e Inscrição Estadual nº 25.236.732. Afirma que, pela empresa autuada, vem interpor impugnação.

Em seguida expõe que procederá ao pagamento integral do débito lançado nas infrações 03 e 06, e a parte do débito objeto da infração 04, nesta em relação aos meses de julho e agosto/2008. Aduz então que o Auto de Infração seria improcedente.

Descreve a Infração 01 e assevera que se trataria de creditamento em relação aos materiais que são utilizados de forma diretamente vinculada à sua atividade, sendo necessárias e fundamentais para a sua operação. Que o Fisco questiona a apropriação de créditos de ICMS decorrentes de entradas de mercadorias que supõe serem de uso e consumo de forma que, segundo a interpretação dada, não podem gerar créditos de ICMS. Fala sobre as regras de incidência do ICMS, a não-cumulatividade e copia caput e §1º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96. Tece comentários. Afirmar que a Lei Complementar nº 87/96 possibilita o creditamento em relação a todas as aquisições de mercadorias que estão diretamente vinculadas à atividade da empresa, mesmo que não sejam diretamente consumidas no processo industrial ou integrem o produto final, diferentemente do que prevalecia no Convênio ICMS nº 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. Cita decisões de Tribunais Superiores.

Diz que o Fisco Estadual fundamenta a glosa dos créditos nos dispositivos legais que vedam o creditamento nas entradas de materiais destinadas ao uso e consumo. Que os materiais de uso e consumo são aqueles destinados a finalidades alheias à atividade fim da empresa, o que não aconteceria no caso em tela. Que os materiais em questão são utilizados/destinados à atividade fim do estabelecimento, desgastam-se de forma diretamente relacionada à atividade e são indispensáveis à consecução de seu objetivo pelo que não poderiam, conseqüentemente, serem classificados como de uso e consumo. Diz que materiais de uso e consumo são aquelas 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. Diz que no caso em tela trata-se de insumos, bens essenciais à execução da atividade fim da Impugnante. Cita a decisão Decisão Normativa CAT nº 1/2001, do Estado de São Paulo, definindo “insumo” como sendo os “ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção”. Tece comentários acerca do entendimento da palavra “insumo” pelas entidades federativas. Copia o artigo 110 do Código Tributário Nacional - CTN.

Afirmar 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.”

Cita que no estatuto social dele, impugnante, consta no objeto social a "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".

Diz que apenas pode industrializar e explorar alimentos em geral caso respeite normas ambientais, normas de vigilância sanitária e normas de segurança do trabalho, bem como tenha estrutura física e maquinário em funcionamento, adequadamente mantidos.

Passa a pronunciar-se acerca do combustível utilizado. Sobre o óleo diesel utilizado no transporte de mercadorias aduz que, diferentemente do que consta 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. Aduz que aplica o óleo diesel adquirido no transporte de mercadorias, conforme afirma que se comprovaria do confronto dos dados constantes do relatório fiscal em face dos documentos que apensa sob denominação “doc. 03” (às fls. 424 a 641, cópias de notas fiscais de

vendas emitidas por postos de combustíveis situados em diversos Estados da União – Santa Catarina, Minas Gerais, Mato Grosso, Bahia, Rio Grande do Sul, Paraná, Pernambuco, São Paulo, Rio de Janeiro, para o autuado, com utilização de CFOP 6929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF; CFOP 5929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo a operação ou prestação também registrada em equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF; 6656 - Venda de combustível ou lubrificante adquirido ou recebido de terceiros destinado a consumidor ou usuário final; CFOP 6403 - venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto).

Afirma que:

1. Este transporte em questão é efetuado por terceiros prestadores do serviço de transporte que estabelecem uma relação contratual com ele, impugnante;
2. Ele, impugnante, responsabiliza-se 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 dele, impugnante, poderia ser feito por conta própria.

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

Afirma que, considerando que os serviços de transporte e o óleo diesel correspondente são necessários para o desenvolvimento da sua atividade, caracterizam-se eminentemente como insumos de sua atividade de comercialização e exportação, pelo que ele, impugnante, apropriou-se de créditos de ICMS sobre o transporte (frete) e o óleo diesel, nos termos que afirma estarem permitidos pela legislação do ICMS. Reafirma que o óleo diesel em questão é utilizado para a viabilização da sua atividade-fim, que se concretiza com o processo de comercialização de suas mercadorias.

Assevera que não haveria que se falar em material de uso e consumo, porque “o óleo diesel não se integra ao produto final fabricado pela Impugnante”. Argumenta que o fato de o combustível não integrar o produto final é irrelevante para a existência do seu direito ao crédito. Que se ele, impugnante, adquire o óleo diesel que será usado no abastecimento dos veículos de transporte de terceiros por ele contratados e, a partir daí, as mercadorias industrializadas/comercializadas são transportadas ao seu destino, o que se viabiliza é 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”. Cita texto de jurista. Indaga se pode desenvolver sua atividade com plenitude, caso possa transportar sua produção por meio de veículos que mantenham as condições de consumo das mercadorias, e que se as mercadorias não chegarem aos revendedores, de que modo se concretizará a sua atividade empresarial.

Diz que ainda que se alegue que a Resolução Normativa nº 58/2008 vedaria a apropriação dos créditos de ICMS em questão, conforme afirma que se extrai da ementa da referida Resolução

Normativa, seu âmbito estaria adstrito “ao ICMS relativo ao combustível utilizado no transporte com veículos próprios (...)”, o que seria hipótese diversa do que se discute na presente lide, pois os veículos utilizados para o transporte de mercadorias não são próprios, mas de propriedade de terceiros contratados para a prestação do serviço de transporte.

Afirma que caso o valor do óleo diesel tivesse integrado o valor pago pela prestação do serviço de transporte, ou seja, caso ele, impugnante, tivesse contratado o transporte de “tanque cheio” e não de “tanque vazio”, não haveria questionamento, e que não há questionamento “acerca da legitimidade de apropriação de créditos sobre os serviços de transporte prestados.” Que não existem dúvidas de que ele, sujeito passivo, 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”. Que o fato de o valor do combustível ser cobrado pela transportadora contratada, mediante inclusão no valor do frete, ou o combustível ser fornecido diretamente por ele, impugnante, não faria diferença no que diz respeito à caracterização do transporte e do óleo diesel como “insumos necessários à atividade da Impugnante”.

Repete que, 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, porque constitui “insumo à sua atividade de comercialização.” Que assim como ocorre com as aquisições de óleo diesel para o transporte de mercadorias, a aplicação do óleo diesel no caminhão que transporta maquinário dentro do parque industrial dele, impugnante, não poderia ser considerado alheio à sua atividade, pelo que seria possível a apropriação do crédito de ICMS em questão.

Assevera 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.

O contribuinte passa a pronunciar-se acerca da Infração 02 reproduzindo os seus termos e dispositivos normativos, e aduzindo que a mesma seria improcedente. Afirma ser empresa equiparada a indústria e ter direito ao crédito de ICMS sobre energia elétrica. Que o Fisco glosou a apropriação de créditos de ICMS sobre energia elétrica sob a alegação de que ele, impugnante, exerce atividade comercial. Que tal entendimento estaria equivocado, pelo que deveria ser reconhecida a improcedência da autuação. Que 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. Que, para tanto, 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. Que a industrialização dos produtos comercializados por ele, impugnante, envolveria não só a transformação da matéria-prima, mas também a conservação e armazenamento do produto. Afirma que o Laudo Técnico anexado e identificado como “Doc. 04” (fls. 643 a 665, Laudo Técnico do Consumo de Energia Elétrica de Uso Industrial e Administrativo da Empresa Perdigão Agroindustrial S/A, emitido em 11/02/2004, com validade do Laudo e dos seus índices no período de janeiro/2001 a dezembro/2006, e Anexos) no qual afirma que haveria a minuciosa análise do consumo de energia elétrica realizado por ele,

impugnante, em sua atividade, bem como a sua equiparação a estabelecimento industrial. Cópia parte do referido laudo, referente a energia industrial (trecho do Laudo à fl. 645).

Assevera que analisando-se tal laudo constatar-se-ia que, em que pese que “a atividade da ora Impugnante seja a comercialização dos produtos industrializados pela Perdigão Agroindustrial S.A., neste objetivo social está inserto 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.”

Que não pode armazenar seus produtos à temperatura ambiente, e que 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 no que diz respeito à conservação e manutenção das suas características. Diz que 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 transcreve.

Destaca que os créditos de ICMS tomados por ele, impugnante, “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 da Impugnante que não se destine à refrigeração dos produtos comercializados. Assim, considerando que a Impugnante, para que possa exercer suas atividades deve necessariamente executar fases do processo de industrialização, equiparando-se, portanto, a estabelecimento Industrial, resta clarividente 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.”

Cópia o artigo 4º, inciso II, da Lei Federal nº 4.502/1964 (dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas), o artigo 9º do Decreto Federal nº 7.212, de 15/06/2010 (regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI), o artigo 51, inciso I, o texto da alínea “c” (texto da alínea “c” citado na impugnação como texto da alínea “a”), §1º e seu inciso I, do RICMS/BA, e afirma que filiais que comercializem produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo grupo, tal como aduz que ocorre no caso dele, impugnante, são equiparadas a estabelecimento industrial, pelo que afirma que não haveria que se falar em vedação à apropriação de créditos de ICMS sobre energia elétrica. Diz que comercializava os produtos industrializados pela Perdigão Agroindustrial S.A., sendo uma das filiais distribuídas no território nacional para tanto, pelo que mereceria tratamento como se indústria fosse. Afirma que exerce atividade industrial por realizar “as fases de armazenamento e conservação dos produtos integrantes do processo de industrialização”. Repete que a imputação 02 seria improcedente.

O autuado passa a pronunciar-se acerca das Infrações 04 e 05 conjuntamente copiando os seus termos e os dispositivos normativos citados no Auto de Infração para as referidas imputações e afirmando que, por serem correlacionadas, serão tratadas e impugnadas conjuntamente. Aduz serem improcedentes.

Assevera que ele, sujeito passivo, remeteu mercadoria para armazenagem na empresa “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”, consignando o CFOP 5.905 (Remessa para depósito fechado ou armazém geral), com destaque do ICMS, operações estas registradas no livro Registro de Saídas com débito do ICMS conforme consta da relação das “Notas Fiscais CFOP 5.905”, que identifica como “doc. 07” (fls. 717 a 743). Afirma que a empresa “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”emitiu as Notas Fiscais de retorno de armazenagem sem destaque do ICMS,

conforme documentos que identifica como “doc. 05 e 06” (“doc. 5”: fls. 672 a 678, relação de notas fiscais citando como emitente a empresa “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”, e descrição de produtos; “doc. 6”: fls. 679 a 716, relação de notas fiscais citando como emitentes as empresas “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.” e “Avipal Nordeste S/A”, e descrição de produtos).

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 (Retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral), referente à Infração 04, conforme “doc. 05”; e parte das operações com o CFOP 1.949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada), referente à Infração 05, conforme “doc. 06”.

Que o Fisco considerou indevido o crédito porque o ICMS não está destacado nas Notas Fiscais de retorno.

Frisa que houve destaque/débito do ICMS nas remessas para armazenagem na empresa “Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda.”. Aduz que do histórico completo das operações desta natureza desde seu início, conforme assevera que se infere do demonstrativo que elabora à fl. 358, até o final do período de apuração de 2008, o saldo ainda seria devedor ao Contribuinte.

Neste demonstrativo de fl. 358 o contribuinte indica no cabeçalho, como “ICMS destacado nas Notas Fiscais de remessa para armazenagem em 2007 para a CONSEIL (CFOP 5905)” o montante de R\$1.002.914,92; como “Saldo Débito em 2007 nas remessas para CONSEIL” o montante de R\$311.624,85; e na linha final do demonstrativo, indicado como “Saldo Débito em 2008 nas remessas para CONSEIL”, o montante de R\$201.351,48.

O contribuinte aduz que não teria havido dano aos cofres públicos, e que o erário teria sido beneficiado em relação às operações dele, impugnante, 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 insubsistente o lançamento do ICMS sobre essas operações.

Diz que também teria direito ao crédito fiscal em relação ao retorno, e retorno simbólico, de mercadorias remetidas por armazém geral.

Que o Fisco glosou a apropriação de créditos do ICMS, por seus valores integrais, decorrentes de entradas de retorno/retorno simbólico de mercadorias remetidas por armazém geral. Que os fatos não mencionados no Auto de Infração seriam os de 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 dele, impugnante, assim como considerados a débito na apuração do ICMS devido nos respectivos períodos de apuração.

Afirma que a aludida tributação da operação de remessa poderia ser verificada através da análise das respectivas notas fiscais de saída relacionadas na planilha anexa, que identifica como “doc. 07” (fls. 718 a 743 relação de “Notas Fiscais CFOP 5.905” emitidas por “Conseil” e relação de produtos).

Que a demonstração do ônus tributário que foi suportado por ele, contribuinte, por ocasião da saída das mercadorias objeto de tais retornos/retornos simbólicos pode 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.

Que, assim, a operação anterior foi onerada pelo ICMS, apesar da interpretação defendida pelo Fisco, e 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, que copia. Que é defeso à lei ordinária, e a qualquer dispositivo regulamentar, vedar, diminuir ou alterar tal direito. 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.

Que tal direito está condicionado a que o produto final seja tributado. Cita juristas e decisões de Tribunais. Expõe 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, e copia o caput do seu artigo 20. Discorre acerca de constitucionalidade e copia o artigo 110 do Código Tributário Nacional – CTN. Diz que o Auto de Infração deveria ser integralmente cancelado.

Passa a falar acerca da responsabilidade sobre as multas aplicadas no Auto de Infração como um todo. Diz que o Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2010, os períodos de apuração foram os de janeiro a dezembro de 2008, pelo que tais multas não seriam de sua responsabilidade.

Que os fatos geradores objeto da ação fiscal ocorreram entre janeiro/2008 e dezembro/2008, 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 Assembléia 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.

Que, assim, a multa aplicada em desfavor dele, impugnante, 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.

Que sendo notório que ele, impugnante, incorporou a empresa autuada em data posterior aos períodos de apuração a que se referem as infrações em lide, isto 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 copia. Cita decisão de Tribunal Superior e de outro contencioso administrativo.

Afirma 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 diz que seria descabida a imposição de multa no caso em tela. 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 dele, impugnante, em razão do disposto nos artigos 132 e 133 do CTN, pelo que não haveria que se falar em sua responsabilidade como sucessor.

Requer que sejam excluídos, da autuação, os 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 contribuinte prossegue se posicionando acerca da multa aplicada no percentual de 60%, aduzindo ser a mesma confiscatória. Diz que na eventualidade de prevalecer entendimento contrário ao que ele, impugnante, expôs, dever-se-ia afastar a aplicação das multas que correspondem a 60% do tributo exigido, o que pede, por serem confiscatórias e abusivas.

Copia o artigo 150, caput e inciso IV, da Constituição da República. Discorre acerca do Princípio do Não-Confisco e das sanções tributárias, cita juristas e decisões de Tribunal Superior.

O contribuinte passa a requerer que as intimações, notificações, decisões e tudo mais que a este Auto Infração se referir, sejam encaminhadas ao seu patrono no endereço que indica. Requer a juntada de documentos e de mídia CD (*compact disc* = disco compacto para armazenamento de informações em modo digital).



Expõe que na hipótese de este contencioso administrativo não considerar que os documentos constantes dos autos, e os que ele, autuado, apresenta, sejam suficientes para o reconhecimento da improcedência das infrações impugnadas, requer que seja determinada a realização de diligência e/ou perícia, nos termos do artigo 131 do RPAF/99.

O autuado também requer o cancelamento das infrações apontadas no Auto de Infração em lide, considerando-se que os créditos de ICMS registrados na sua escrita fiscal teriam sido apropriados em conformidade com a legislação que rege o ICMS, conforme diz constar nas razões de mérito apresentadas na peça impugnatória. Requer a exclusão das multas aplicadas, repetindo os argumentos já expostos. Protesta por provar o alegado com todos os meios de prova em Direito admitidos, inclusive pela juntada de novos documentos.

O contribuinte junta documentos e mídia DVD (*Digital Versatile Disc* = Disco Digital Versátil para armazenagem de dados no formato digital) às fls. 377 a 748, e peticiona às fls. 751 e 752 pedindo a juntada de documentos comprobatórios de pagamento integral dos débitos relativos às Infrações 03 e 06, e a parte do debito relativo à Infração 04.

O autuante presta informação fiscal às fls. 791 a 796 inicialmente reproduzindo as imputações e as alegações defensivas. O preposto fiscal aduz que, em relação à Infração 01, o contribuinte, com base na Lei Complementar nº 87/96, afirmara que os insumos efetivamente aplicados e consumidos na atividade-fim do contribuinte dão ensejo ao creditamento do ICMS, ainda que não integrem o produto final; que todas as mercadorias adquiridas que são necessárias para o desenvolvimento da atividade industrial da empresa gerariam o direito ao crédito do ICMS; e que, por isso, as mercadorias “combustíveis e lubrificantes” não seriam material de uso e consumo, mas insumos, por serem essenciais à atividade de industrialização, uma vez que o combustível é utilizado no transporte de mercadorias.

Contrapõe-se ao afirmado pelo contribuinte expondo que a Infração 01 refere-se exclusivamente ao uso indevido do crédito fiscal de ICMS proveniente da aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, mais precisamente aquisição de combustíveis e lubrificantes, cujos ingressos foram registrados em livro Registro de Entrada de mercadorias com os CFOPs 1.653 - compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final e 2.653 - compra de combustível ou lubrificante por consumidor ou usuário final.

Que, quando do lançamento em livro fiscal, houve registro como produto destinado ao processo de industrialização, tese esta defendida pelo contribuinte quando diz que todas as mercadorias adquiridas são necessárias para o desenvolvimento da atividade industrial da empresa e que todas essas mercadorias, enquanto insumos, geram os direito ao crédito do ICMS.

O preposto fiscal aduz que todo insumo, vinculado a industrialização, gera direito ao crédito de ICMS, e indaga se existe insumo em atividade comercial.

Afirma que a atividade principal do contribuinte, conforme consta no cadastro desta Secretaria da Fazenda, é “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, contrariando a afirmação defensiva inicial de que o objeto social da empresa seria “a industrialização, comercialização e exploração de alimentos em geral, principalmente derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia a frio como suporte e distribuição”.

O autuante assevera que na movimentação fiscal do contribuinte, tanto pelas entradas quanto pelas saídas de mercadorias, de acordo com seus livros fiscais, não está mencionado qualquer tipo de codificação de operação de natureza industrial. Que a equiparação do sujeito passivo a estabelecimento atacadista, neste Estado, ocorre em função da sua adesão ao Termo de Acordo de Atacadista, válido apenas para fins de tributação. Que todos os ingressos e todas as saídas de mercadorias são voltados para comercialização, e que a verificação da documentação fiscal comprova tal fato.

O preposto fiscal relata que o contribuinte afirma que o combustível é utilizado no transporte de mercadorias que é efetuado por terceiros contratados para esse fim, sendo estes terceiros empresas transportadoras e transportadores autônomos. Que, assim, percebe-se que o uso do combustível e lubrificante é destinado à atividade de transporte de mercadorias, e não para o suposto processo de industrialização, inclusive se tratando de transporte em veículos de terceiros e não da própria empresa. Que, neste caso, se a gasolina é consumida em veículos de transporte de terceiros, conforme afirmado pelo autuado, isto ratifica o levantamento fiscal efetuado sobre o crédito fiscal indevido, ou seja, este combustível nunca poderia ser insumo e não é voltado para qualquer processo industrial nesta filial. Afirma que a atividade de transporte faz parte do grupo de serviços e não de industrialização.

O autuante informa que a documentação apresentada pelo contribuinte sob o título Documento 03 – cópias de notas fiscais de entrada, conforme páginas nº 424 a 641, inclusive, deixa claro que a grande maioria das notas fiscais de entrada anexadas não contém o destaque do ICMS, o que impede qualquer prerrogativa de utilização de créditos de ICMS, quer seja oriunda de combustível ou não. Cita, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº 57.937, à fl. 535, com valor do ICMS zero, apesar de constar no livro Registro de Entradas o valor de R\$595,38, conforme se vê à página 22.

O autuante aduz que, diante dos fatos apresentados, pede pela manutenção integral da imputação, ponderando que a destinação do combustível e lubrificante para uso em veículo de transporte de terceiros, por si só, já confirma o seu uso, e não a sua transformação em outro produto. Indaga se é legítimo o uso de crédito de ICMS oriundo de combustível aplicado em veículos de terceiros, fato comprovado através de notas fiscais emitidas em substituição ao cupom fiscal.

O preposto fiscal passa a pronunciar-se quanto à Infração 02 relatando que o contribuinte argumentara que, na qualidade de filial da Perdigão Agroindustrial S/A, seria equiparada a indústria que, à época, exercia parte do processo de industrialização dos seus produtos, pelo que faria jus ao crédito de ICMS oriundo de energia elétrica, por realizar as fases de armazenamento e conservação de produtos integrantes do processo de industrialização.

O Auditor Fiscal expõe que a Infração 02 refere-se ao uso de crédito de aquisição de energia da Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia, durante os meses de janeiro a dezembro de 2008, conforme registro em Livro de Apuração de ICMS.

Que o contribuinte apresenta um Laudo Técnico de Análise de Consumo de Energia Elétrica de Uso Industrial e Administrativo, efetuado em 2004, com contas de energia de 2003, portanto referente a exercício que não é objeto de constituição de crédito neste Auto de Infração, conforme Documento nº 04, a partir da página nº 642 até a página 671. Que neste Laudo, com o objetivo de analisar o perfil de consumo de energia elétrica da empresa e definir o índice médio de rateio da energia elétrica de uso industrial e administrativo, a fim de dar fundamento ao lançamento de crédito de ICMS incidente sobre a energia elétrica consumida nos processos de industrialização, o contribuinte esclarece que tal energia elétrica industrial (consumo industrial ou produtivo) é consumida e demandada pelas cargas que participam do processo de industrialização, beneficiamento, conservação e armazenagem do produto, agregando ao produto o insumo energia elétrica. Que o contribuinte informa, ainda, que o processo industrial, ou o processo de beneficiamento, compreende o projeto e desenvolvimento de processos produtivos, a entrada de matéria-prima, a armazenagem da matéria-prima, a sua classificação e seu controle, o pré-processamento da matéria-prima, a movimentação dos materiais, o processo da transformação e seu controle, a embalagem, o armazenamento em ambiente adequado do produto acabado, o processo de conservação das características do produto, a iluminação do ambiente de produção e as utilidades. Que o contribuinte também afirma que esta energia se caracterizaria por ser um insumo de produção ou um agregado do produto, podendo ser caracterizado como custo intrínseco ou direto de produção e, portanto, com direito à crédito do ICMS. Que segundo as alegações defensivas a energia não industrial (consumo administrativo) refere-se àquela energia

consumida e demandada pelas cargas elétricas que não participam do processo de industrialização, tais como administração, refeitórios, iluminação externa, banheiros, serviços de limpeza, jardinagem, empresas terceirizadas e demais setores de apoio, contabilizada como custo indireto do produto e, portanto, com restrição ao crédito de ICMS. O autuante repete que o Laudo apresentado pelo contribuinte foi elaborado com base nos dados da energia elétrica do período de 2003.

O representante do Fisco copia o disposto no inciso I do §1º do artigo 51 do RICMS/BA e relata que, pelos registros cadastrais, o autuado iniciou suas atividades em 1989, e não consta qualquer histórico de alteração de atividade econômica principal. Que por isto ele, preposto fiscal, afirma que a atividade econômica principal do autuado em 2007, conforme dados cadastrais da SEFAZ-BA, era o comércio atacadista de produtos alimentícios, tanto que no mesmo exercício este contribuinte firmou o Termo de Acordo de Atacadista previsto no Decreto nº 7799/2000. Que para dirimir dúvidas a respeito desta questão, ou seja, se as atividades do contribuinte eram, em 2007, industriais ou comerciais, ele, autuante, analisou a movimentação de mercadorias efetuada pelo contribuinte, tanto nas entradas quantas nas saídas e, em relação ao exercício de 2008, com base nos códigos fiscais de operações e prestações, constatou que nas entradas há preponderância de transferências de mercadorias de outros Estados para comercialização, o que descaracteriza qualquer possibilidade de se pensar em industrialização na filial de Salvador. Que ele, autuante, verificando a movimentação de saídas de mercadorias, também do mesmo exercício, constatou que não há vendas de produtos industrializados, e sim vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, o que corrobora que a atividade principal do contribuinte é o comércio atacadista de alimentos. Que em suma, se havia processo de industrialização, isto não está registrado na movimentação de mercadorias no exercício de 2008. Que assim ele, autuante, sugere a análise dos dados dos códigos fiscais de operações constantes do livro Registro de Apuração do ICMS, já anteriormente anexado ao processo, dados esses que foram a base utilizada para estorno de créditos de ICMS referente a energia elétrica.

O preposto do Fisco aduz que também não são válidas as argumentações do contribuinte quando tenta, indevidamente, estender a autorização de equiparação de atacadista a indústria - autorização exclusivamente para fins de aplicação de benefícios de microempresa – como filial de indústria.

Afirma que o fato de constar na razão social desta filial atacadista no Estado da Bahia a expressão “agroindustrial”, por si só, não significa que as atividades do autuado fossem de natureza industrial. Que este fato está diretamente relacionado ao contrato social da empresa, cujas atividades industriais não foram exercidas, em 2008, em Salvador, e, sim, fora deste domicílio fiscal, conforme dados de transferência de mercadorias oriundas de vários Estados brasileiros.

O autuante reproduz caput e inciso II do artigo 93 do RICMS/BA, quanto ao direito ao uso do crédito fiscal relacionado a energia elétrica, e diz que com base nos dispositivos regulamentares pede pela manutenção integral desta imputação.

O preposto do Fisco passa a reportar-se às Infrações 04 e 05 aduzindo que quanto a estas duas imputações o impugnante alega que quando remeteu mercadorias para armazenagem na empresa Conseil Gestão de Transporte e Serviços Ltda., consignando o CFOP 5.905, com destaque do ICMS, registrara os débitos do ICMS em Livro de Saídas e quando do retorno das mesmas mercadorias, pela Conseil Gestão de Transportes e Serviços Ltda., mesmo sem destaque do ICMS nos documentos fiscais, o autuado utilizou-se desses créditos fiscais, que foram lançados no seu livro Registro de Entradas. Que o autuado reconhece, textualmente, que o Fisco considerou indevido o crédito porque o ICMS não está destacado nas notas fiscais de retorno. Que o contribuinte afirma que só utilizou tais créditos porque se debitara quando das saídas das mercadorias para armazenagem, pelo que não teria havido dano ao erário, que ter-se-ia

beneficiado de tais movimentações fiscais. O autuante observa que, quanto à Infração 04, após a autuação, houve o reconhecimento dos valores lançados para as datas de ocorrência de 31/07/2008 e de 31/08/2008, com o recolhimento do imposto lançado de ofício.

O preposto fiscal contrapõe-se às alegações defensivas aduzindo que em função da similaridade das infrações apresenta a sua argumentação em conjunto, ressaltando que a distinção se deu exclusivamente em função dos CFOPs de entrada utilizados, CFOP 1.907 – retorno simbólico de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral, código relacionado à Infração 04 (demonstrativo fiscal às fls. 91 e 92); e CFOP 1.949 - outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada, código este relacionado à Infração 05 (demonstrativo fiscal às fls. 93 a 101). Que a forma de creditamento indevido realizado pelo contribuinte é idêntica, ou seja, nenhum crédito tem base documental para sua utilização.

Que quando da análise das operações que dão direito ao uso do crédito de ICMS ele, autuante, constatou que o retorno de mercadorias de depósito fechado e armazém, neste Estado, estava sendo realizado com o uso de crédito de ICMS pelo autuado e, de acordo com a legislação vigente até então, a saída de mercadorias para depósito fechado e armazém, em nome do remetente e neste Estado, não sofre incidência de ICMS, e o mesmo raciocínio se aplica aos retornos desse mesmo tipo de mercadoria.

O Fisco indaga porque então o contribuinte se creditou e expõe que, segundo a impugnação apresentada, quando da remessa das mercadorias para armazenagem, as notas fiscais teriam sido emitidas pelo sujeito passivo com destaques do ICMS, e que esse ICMS teria sido recolhido aos cofres públicos. Que quando do confronto entre os valores de ICMS lançados em livros fiscais e aqueles destacados em documentos fiscais, notou que o remetente da mercadoria, em operação de retorno de depósito fechado, não havia destacado o ICMS.

O preposto fiscal pergunta se, uma vez que o depósito fechado não destacou o ICMS no documento fiscal, poderia o contribuinte se creditar deste imposto não destacado. Afirma entender que o contribuinte não poderia se creditar, e que a razão principal da imputação é crédito indevido de ICMS por não haver comprovação documental. Afirma que o fato de o autuado ter tributado as saídas para depósito fechado não autoriza o creditamento do ICMS quando do seu retorno.

O autuante aduz que se o contribuinte vier a comprovar débito indevido de ICMS poderá, então, de acordo com normas vigentes, solicitar a restituição dos valores de ICMS indevidamente recolhidos ao Estado, opção não adotada em 2008. Que quanto ao fato de o contribuinte ter realizado saída para depósito com débito de ICMS, assinala que tais notas fiscais geraram, para os seus adquirentes, o direito ao crédito de ICMS e que, portanto, não se pode considerar que o recolhimento irregular de ICMS, por erro de do contribuinte, tenha poder para justificar o creditamento do ICMS sem comprovação da documentação fiscal. Pede a manutenção das infrações 04 e 05 por não haver documentação fiscal que comprove o crédito fiscal utilizado pelo contribuinte.

O representante do Fisco passa a relatar que o autuado, em função da posterior incorporação da Perdigão Agroindustrial pela Perdigão S/A – atual BRF Brasil Foods S/A, e porque os fatos geradores de débito tributário do exercício de 2008 dizem respeito a situações anteriores à dita incorporação, requer a retirada da multa aplicada por ausência de responsabilidade porque o CTN somente prevê a transferência da responsabilidade tributária para a empresa sucessora no tocante aos tributos devidos antes do respectivo evento. Observa que o contribuinte alega o caráter confiscatório das multas aplicadas porque o confisco é vedado pela Constituição da República, por isto requerendo que, caso as infrações fiscais não fossem canceladas pelos argumentos defensivos, que as multas aplicadas fossem excluídas de cada infração fiscal, diante da “abusividade” e “confiscatoriedade” que lhe seriam intrínsecas. O autuante contrapõe-se a tais

alegações defensivas considerando que há esclarecimentos suficientes a respeito dos questionamentos do autuado. Afirma que descabem as alegações defensivas de “abusividade” e “confiscatoriedade”. Quanto à realização de diligência e perícia, expõe ser deste Conselho a decisão.

O autuante conclui pedindo o julgamento pela procedência integral da autuação.

## VOTO

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, inclusive não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, da impugnação ao lançamento de ofício, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo exercido tempestivamente seu direito de defesa e pronunciado-se quanto ao mérito das imputações, reconhecendo o cometimento de parte das irregularidades verificadas pelo Fisco.

Pelo exposto, argüição de nulidade rejeitada.

Também preliminarmente assinalo que o contribuinte, descumprindo o quanto previsto no artigo 145 do RPAF/99, ao pedir a realização de perícia não formula quesitos a serem respondidos. Observo, ainda, que a realização da mencionada perícia é desnecessária em razão de que os documentos constante nestes autos são suficientes para a formação de meu convencimento, considerando, inclusive, que a apuração dos valores lançados de ofício deu-se a partir dos dados da documentação exibida ao Fisco pelo sujeito passivo, e que o contribuinte nada trouxe, de prova documental, que demonstrasse indício de possível equívoco na realização da ação fiscal, conforme abordarei mais detalhadamente na análise de mérito. Pedido de perícia indeferido nos termos dos artigos 145, parágrafo único, e 147, inciso II, alínea “a”, ambos do RPAF/99.

Ainda preliminarmente, indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS em decorrência das seis infrações descritas no Relatório que antecede este voto.

Quanto às Infrações 03 e 06, e a parte da Infração 04, cujo cometimento foi reconhecido pelo sujeito passivo inclusive com a afirmativa, na peça impugnatória, de que procederia ao pagamento do débito lançado de ofício, inexistente lide a ser apreciada por este Conselho, e a não contestação por parte do contribuinte denota o acerto das imputações.

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 sistêmica 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 subseqüentes 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 n° 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 quanto pertinente à Infração 02, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$67.458,50, acrescido da multa de 60%, relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, consta, na descrição dos fatos, que a atividade principal do sujeito passivo é comércio atacadista de produtos alimentícios, e não industrialização de produtos. Consta, também, que esta situação justifica a imputação vez que este tipo de crédito fiscal está diretamente relacionado à fase industrial e não a comércio de mercadorias, conforme legislação tributária em vigor no período objeto da imputação. Exercício de 2008 – meses de fevereiro a abril, junho e julho. O demonstrativo do levantamento fiscal está acostado às fls. 87 e 88.

Considerando as 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 n°s 144/12-02 e 126/12-08.

Ressalto que, conforme verificado pelo Fisco, no período objeto da ação fiscal inexistiu 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 inserto, 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 n° 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 n° 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 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:*

*a) 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 oportuno, 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 fora 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.

Quanto às imputações 04 e 05, em razão de sua similaridade e do fato de o autuado ter optado pela contestação conjunta de ambas, passo a analisá-las também conjuntamente. Em ambas as imputações 04 e 05 trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais.

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 “Conseil 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 “Conseil 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, inexistente 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.

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, preponentes 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:*

*a) 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.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298616.0004/10-7**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.452.518,32** acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, incisos II, alínea “e”, e VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, em redação vigente à época dos fatos geradores das obrigações tributárias, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR