

**PROCESSO** - A. I. Nº 207150.0017/18-2  
**RECORRENTE** - FRIGORÍFICO REGIONAL DO PIEMONTE DA CHAPADA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0078-05/21-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ JACOBINA (CHAPADA DIAMANTINA)  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/11/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0291-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. INSUMOS E BENS DO ATIVO FIXO EMPREGADOS NA PRODUÇÃO DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM DISPENSA DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. O contribuinte autuado desenvolve atividade de frigorífico, na qual parte das operações de vendas, internas, refere-se a produtos resultantes do abate de gado, e é tributada. Cálculo dos créditos fiscais decorrentes de entradas de energia elétrica, material de embalagem e bens destinados ao ativo fixos, calculados proporcionalmente às saídas tributadas. Inaplicável ao caso, a regra contida no art. 20, § 6º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2018 e notificado ao Sujeito Passivo em 02/10/2018 (fl. 02), para exigir ICMS no montante histórico de R\$ 277.458,58, mais multa (60%) e demais acréscimos legais, sendo o Sujeito Passivo desonerado, ao tempo da prolação da decisão, no montante de R\$ 103.820,06.

A acusação afirma irregularidades verificadas nos períodos de janeiro a março, e de maio a dezembro do exercício de 2017, ao título de uma infração assim transcrita:

**Infração 01 – 03.02.04:** *Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Em razão da utilização de créditos em proporção superior a permitida na legislação, cujas saídas das mercadorias estão exoneradas do lançamento e do pagamento do imposto, sem previsão de manutenção de crédito fiscal. [...] Enquadramento Legal:* artigos 24 a 26 da Lei nº 7.014/97 C/C art. 305 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/12. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 277.458,58.

O contraditório se desenvolveu de forma intensa, com Defesa (aduzindo diversas matérias processuais e de mérito, garantida por documentos, fls. 20 a 39); Informação Fiscal (sustentando o Auto de Infração, fls. 42 a 46); Manifestação e documentos (fls. 50 a 700); Requisição de Diligência (pela 5ª JJF, fls. 704 a 709); Relatório de Diligência Fiscal (fls. 713 a 719); Manifestação e documentos (fls. 723 a 732); Segunda Requisição de Diligência (pela 5ª JJF, fls. 739 a 740); Segundo Relatório de Diligência Fiscal (com revisão dos demonstrativos, fls. 745 a 758); nova Manifestação (fls. 765 a 772); nova Informação Fiscal (fl. 776).

Em 17/06/2021 (fls. 781 a 797), a 5ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

### VOTO

*O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal, concernente ao recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, originária da utilização de créditos fiscais em proporção superior ao permitido na legislação. Apurada na ação fiscal saídas de mercadorias dispensadas do lançamento e do pagamento do imposto, sem previsão de manutenção de créditos por entradas de produtos (insumos) tributados. A auditoria fiscal foi deflagrada através de Termo de Intimação (doc. fl. 17), abrangendo o período entre 01/01/2015 e 31/12/2017.*

*Versa portanto a acusação fiscal, sobre a utilização de créditos de ICMS em proporção superior à permitida pela legislação. Os fatos apurados ocorreram nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro do exercício de 2017, totalizando a cifra original de R\$ 277.458,58, tudo conforme detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*O contribuinte, na inicial defensiva, suscitou preliminarmente a nulidade de todo o Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa, visto os demonstrativos dos valores supostamente recolhidos a menor, serem completamente ininteligíveis, circunstância que teria impedido a defesa de entender a metodologia de cálculo dos estornos que foi aplicada pela Auditoria, na ação fiscal.*

*Ressaltou ainda a defendente, que em sessão de julgamento, restou demonstrado que os Conselheiros Julgadores ali presentes também não conseguiram interpretar o que fora posto na peça de lançamento pelo Fiscal autuante, o que ensejou a conversão do feito em diligência para os necessários esclarecimentos. No entanto, a metodologia utilizada pelo fiscal autuante permaneceu, segundo a defesa, a impossibilitar o autuado de exercer o direito à ampla defesa e ofertar uma impugnação consistente, vez que o Auto de Infração não apresentou o discriminativo de cada operação, além de não informar se o alegado erro foi na utilização de crédito de energia elétrica, de embalagem ou de outros créditos da conta corrente fiscal, de maneira que a autuada não pôde, em tais condições, realizar sua contestação de forma satisfatória.*

*Sustenta a defesa, que tal circunstância se amolda ao quanto previsto na alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF/99, o que torna o lançamento fiscal nulo de pleno direito em razão da inexistência de segurança acerca da infração. Reiterou o argumento de que o caso envolve flagrante cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Acrescentou que o laconismo do Auto Infração inutiliza-o como elemento probante da existência de crédito tributário indevido.*

*Passaremos doravante a enfrentar estas questões de ordem formal.*

*Entendemos de forma diversa do que foi exposto pela defesa, visto que as diligências saneadoras determinadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, inclusive atendendo ao pedido formulado pelo contribuinte na peça impugnatória, visou exatamente trazer luzes sobre a metodologia de cálculo adotada pelo autuante, para apurar os créditos indevidamente apropriados.*

*Importante destacar, que esta Relatoria, na fase de instrução feita, verificou, em exame preliminar dos cálculos, que mesmo com a realização dos estornos dos créditos lançados na escrita fiscal, os valores autuados ainda seriam absorvidos por outros créditos escriturados e acumulados pelo contribuinte ao longo dos exercícios de 2014 a 2017. Diante dessa constatação, o autuante alterou os demonstrativos que embasaram o lançamento, na fase de diligência do feito, através da revisão da conta corrente fiscal do sujeito passivo, procedendo nessa fase à redução dos valores apurados para a cifra de R\$ 222.427,48, conforme Demonstrativo de Débito inserido à fl. 715, e Demonstrativos de Apuração, às fls. 717, 718 e 719, alcançando todos os exercícios fiscais acima citados.*

*A cobrança do imposto somente se verificou nos meses em que houve repercussão econômica em desfavor do erário. É importante ainda observar, que o autuante inseriu uma nova data de ocorrência de fato gerador para o mês de outubro de 2016, no importe principal/valor histórico de R\$ 2.476,95, aspecto a ser analisado posteriormente, quando do exame de mérito.*

*Todavia, mesmo com essa discrepância em relação ao levantamento fiscal originário, a diligência fiscal foi importante, no sentido de apresentar de forma mais clara as questões postas em discussão neste processo, seja nas intervenções do autuante ou mesmo da defesa, momento em que foi oportunizado ao contribuinte rebater os novos valores apurados pela Auditoria.*

*Na sequência, foi realizada uma segunda diligência, com o objetivo de se identificar com maior precisão as operações em que houve pagamento do imposto pelo contribuinte nas saídas subsequentes, cujos DAEs (documentos de arrecadação estadual) foram emitidos com a codificação 1145 – ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA - e os correspondentes códigos fiscais (CFOPs) das operações sujeitas à tributação.*

*Restou evidenciado, que o contribuinte se debitou do ICMS somente em relação às operações de venda de couro e nas saídas de produtos comestíveis resultantes do abate de gado, em operações interestaduais, conforme cópias das guias de pagamentos e notas fiscais juntadas pela própria defesa entre as fls. 407 a 700 dos autos. Estes fatos foram atestados na diligência realizada pelo autuante, conforme parecer exarado às fls. 745/746, e novamente submetidos à contradita defensiva.*

*Portanto, ao nosso ver, a nulidade suscitada na peça defensiva não deve ser acolhida, vez que as diligências saneadoras e os elementos de prova juntados nos autos, possibilitaram o sujeito passivo ofertar a sua defesa de mérito, no que tange às matérias de direito e de fato, especialmente no que se refere aos valores que remanesceram na autuação, após o acerto das cobranças.*

*Não acolhida, portanto, a alegação defensiva de cerceamento do direito de defesa, considerando que ao contribuinte foi devolvida a oportunidade de contestar os fatos e fundamentos da autuação, sendo sanadas as eventuais dúvidas quanto à metodologia de apuração do imposto adotada neste lançamento. Se certa ou*

*equivocada esta metodologia, é questão de mérito que será enfrentada em seguida por esta Relatoria.*

*Pelas mesmas razões retro expostas, e com fundamento nas disposições do art. 147, inc. I, alínea "a" do RPAF/99, esta Relatoria indefere o pedido subsidiário da defesa de remessa do processo para a realização de nova diligência, a cargo de outra Auditoria Fiscal, vez que presentes nos autos elementos de prova são suficientes para o deslinde das questões controvertidas, especialmente os dados da escrita fiscal da empresa, contendo os lançamentos dos créditos e dos débitos de ICMS no período fiscalizado.*

*Ingressando doravante nas razões de mérito, após a devida contextualização dos fatos que conduziram à autuação, detalhadamente expostos no Relatório integrante deste Acórdão, entendo ser necessária para a solução desta lide tributária proceder inicialmente à interpretação das normas contidas no art. 271 do RICMS/Ba (Decreto nº 13.780/2012), e os arts. 19 e 20, §§ 3º e 6º da Lei Complementar nº 87/1996, visto que estes dispositivos normativos têm relação direta com o caso em exame. Iniciaremos o exame de mérito fazendo, portanto, uma abordagem jurídica tendo por fonte, as normas regentes das operações que compõem o lançamento fiscal.*

*Quero antes destacar como questão relevante, a título de reforço de memória do quanto já registrado no Relatório, que as operações fiscalizadas se referem à comercialização de produtos resultantes do abate de gado, visto que o contribuinte desenvolve a atividade de frigorífico, compreendendo o abate de bovinos, ovinos, caprinos, suínos e reses, conforme consta na cláusula quarta de seu contrato social, documento anexado às fls. 31 a 33 deste PAF, fato também evidenciado pelas notas fiscais juntadas aos autos pela própria defendente.*

*Estabelece o art. 271, incisos I e II do RICMS/Ba, os regramentos a seguir transcritos no que se refere a operações com gado em pé e os produtos comestíveis resultantes do abate:*

*Art. 271. Ficam dispensados o lançamento e o pagamento dos impostos referentes às saídas internas de:*

*I - gado bovino, bufalino, suíno, equino, asinino e muar em pé destinados para abate em estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal;*

*II - produtos comestíveis, resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, equino, caprino, ovino, asinino e muar, efetuadas de estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal, bem como as operações internas subsequentes.*

*As normas retro mencionadas estão inseridas no capítulo do RICMS/12, que trata dos benefícios fiscais. Adotou o Estado da Bahia, na sua legislação interna, regime tributário específico para as operações de circulação de gado em pé, destinado ao abate, e as subsequentes saídas dos produtos resultantes dessa atividade, dispensando o lançamento e pagamento do imposto, desde que atendidas algumas condições: a) o benefício só alcança as operações internas; b) as remessas para abate é condicionada à emissão da Guia de Trânsito Animal (GTA); c) o estabelecimento abatedor deverá atender à legislação sanitária federal e estadual.*

*A dispensa do pagamento do imposto, atendidas as exigências previstas na norma, configura regime tributário de isenção condicionada do ICMS, pois, preenchidos os requisitos fixados na legislação, o contribuinte não tem o dever de recolher o imposto aos cofres públicos.*

*Vejamos então o que a Lei Complementar do ICMS (LC nº 87/96), normatiza em relação ao regime de compensação de créditos do imposto quando as operações estiverem beneficiadas com isenção ou não incidência do tributo (destaques em negrito):*

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

*§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:*

*I – para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;*

*II – para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não*

*forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

(...)

*§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:*

*I - produtos agropecuários;*

(...)

*Importante destacar também, que a matéria relativa à disciplina do regime de compensação do imposto foi reservada pela Constituição Federal de 1988 à Lei Complementar, nos termos do disposto no art. 155, § 2º, inc. XII, letra “c” da Lei Maior.*

*As disposições da Lei Complementar em relação a essa matéria – regime de compensação do ICMS, ou seja, regime de créditos do imposto - são auto aplicáveis a todas as Unidades Federadas, ainda que a Lei Estadual não contemple dispositivo com a mesma redação, conforme ocorreu na legislação baiana, com a revogação do § 7º, do art. 29 da Lei Estadual nº 7.014/96, que apresentava redação idêntica à que se encontra positivada na LC 87/96. Isto porque, volto a enfatizar, a matéria em questão foi reservada à lei complementar do ICMS, que em relação aos produtos agropecuários, apresentou dispositivo específico para tratar do regime de compensação do tributo.*

*A impugnante sustentou, nas diversas intervenções que fez nos autos, que o art. 20, § 6º, inc. I da LC 87/96, autoriza o creditamento do ICMS sobre o total do imposto que incidiu sobre as aquisições de materiais de embalagens, energia elétrica e bens do ativo fixo.*

*Observe, entretanto, que a norma referenciada pela defesa não se destina àquele que realiza a venda de produtos agropecuários com isenção do ICMS – caso da impugnante - mas ao contribuinte da etapa posterior, que adquire mercadoria isenta ou não tributada, e que tem a sua operação de saída subsequente normalmente tributada. Somente este poderá aproveitar os créditos de ICMS referentes às operações anteriores à desonerada, de acordo com a sistemática da não cumulatividade estabelecida na lei complementar. Seria o caso, por exemplo, do restaurante que viesse a adquirir carnes junto ao frigorífico com isenção do ICMS, e que ao preparar as refeições com esse ingrediente, promovesse saídas subseqüentes tributadas normalmente. A mesma situação se aplicaria ao estabelecimento industrial que viesse a adquirir a carne ou outros produtos comestíveis resultantes do abate, com isenção do imposto, para fins de utilizar essas mercadorias como insumos do seu processo produtivo, resultando na fabricação de produtos, cujas saídas posteriores fossem tributadas normalmente.*

*No caso concreto, considerando que o estabelecimento autuado é que promoveu saídas amparadas com a dispensa (isenção), do pagamento do imposto, auferindo o benefício previsto no art. 271 do RICMS/12, o direito ao crédito relativo às entradas tributadas das quais decorrerem as saídas isentas, submete-se à incidência do § 3º, e não à exceção prevista no § 6º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996.*

*Em sintonia com esta linha de entendimento, destaco a decisão proferida recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 19/11/2019, no Recurso Especial nº 1.643.875-RS, com a seguinte Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITOS REFERENTES A ENTRADAS. PRETENSÃO DE MANUTENÇÃO. SAÍDA ISENTA. DIREITO. INEXISTÊNCIA.*

*Transcrevemos na sequência alguns trechos da referida decisão (destaques em negrito):*

*“(...) a recorrente deseja o reconhecimento do direito de aproveitar créditos de ICMS relativos à aquisição de produtos agropecuários cuja comercialização por ela realizada é isenta. A LC n. 87/1996 (Lei Kandir), em seu art. 20, § 3º, I e II, refletindo o art. 155, § 2º, II, “b”, da Constituição Federal, estabelece, como regra geral, a vedação do aproveitamento de crédito de ICMS referente à entrada da mercadoria quando a saída correspondente for isenta.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*[...]*

*§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ela feita: I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

*II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.*

*É certo que a própria Lei Complementar, no § 6º desse mesmo art. 20, estabeleceu exceção à referida vedação para as operações que envolvem produtos agropecuários e outras mercadorias especificadas na lei estadual.*

§ 6º. Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a;

I - produtos agropecuários;

II - quanto autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Parece-me que aqui reside o ponto central da controvérsia. A recorrente sustenta que esse dispositivo autoriza o creditamento de ICMS por ela vindicado. Essa regra, todavia, não é destinada àquele que realiza a venda de produtos agropecuários contemplada pela isenção, caso da recorrente, mas ao contribuinte da etapa posterior, que adquire a mercadoria isenta do imposto e que tem a sua operação de saída normalmente tributada, de sorte que somente esse poderá aproveitar os créditos de ICMS referentes às operações anteriores à desonerada, de acordo com a sistemática da não cumulatividade. Assiste, assim, razão à Fazenda Pública quando, nas suas contrarrazões, afirma que “a norma não confere o crédito a quem promove as saídas isentas, mas ao contribuinte que adquire os produtos agropecuários ao abrigo da isenção”.

Superada a questão relativa à interpretação das normas do direito aplicáveis ao caso exame, resta-nos examinar a metodologia de cálculo dos estornos de créditos que resultou nos valores lançados no Auto de Infração, objeto de posterior revisão pelo autuante, em diligências determinadas por esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação a este ponto, observo, inicialmente, que a Auditoria tomou por base as informações extraídas da escrita fiscal do contribuinte, para considerar a proporção de créditos a serem mantidos em relação às entradas de energia elétrica, ativos fixos e materiais de embalagem. Procedeu-se ao cálculo da proporção dos créditos apropriáveis, estabelecendo a relação entre o valor total de saídas tributadas e o valor total de saídas, por período mensal, considerando ainda os saldos credores acumulados existentes na escrita fiscal da empresa, conforme foi observado por esta relatoria no Termo de Diligência apensado às fls. 704 a 709 dos autos.

A partir desses dados, a Auditoria refez a conta corrente fiscal da autuada, considerando os créditos de ICMS apropriáveis na proporção das saídas tributadas, seguindo exatamente o que se encontra previsto na lei de regência do imposto, e ainda, nos procedimentos contidos na INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 53/2013, relativamente aos créditos dos bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, lançados e apropriados em cada período de apuração considerando a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos), do valor do crédito escriturado no CIAP, adotando-se também para os ativos fixos a relação entre o valor das operações de saídas tributadas, e o total das saídas de cada período mensal.

Refletindo esta metodologia, a autoridade fiscal procedeu ao recálculo dos créditos fiscais na proporção às saídas tributadas, nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, só havendo repercussão em desfavor da Fazenda Estadual no mês de outubro de 2016, e nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro do exercício de 2017, tudo conforme se encontra detalhado nas planilhas de revisão fiscal, em formato papel, acostadas às fls. 717 a 719, e planilhas eletrônicas encartadas no CD, anexo à fl. 720, documentos entregues ao contribuinte, mediante intimação, termo juntado à fl. 721, para a devida contradita empresarial.

A título exemplificativo dos cálculos efetuados na revisão fiscal, destaco o mês de janeiro de 2017. Nesta competência, a partir dos dados extraídos da EFD, o contribuinte promoveu operações de saídas no total de R\$ 1.731.127,67, sendo R\$ 357.985,78, saídas tributadas.  $\text{Proporção de saídas tributadas} = \text{saídas tributas} / \text{total das saídas} = 20,68\%$ . Apurado no mês de janeiro/17 débito de ICMS no valor de R\$ 42.958,29. Apropriados pelo contribuinte, a título de crédito fiscal de ativos fixos, energia elétrica e outros créditos, as importâncias respectivamente de: R\$ 5.080,77; R\$ 2.229,53; e, R\$ 31.575,09. Este último valor, corresponde ao ICMS que foi recolhido pelo contribuinte a título de encerramento da fase de diferimento de mercadorias, cujas saídas subsequentes foram normalmente tributadas. Calculada em seguida a proporção dos créditos apropriáveis de energia elétrica e ativos fixos, mediante a aplicação do percentual de saídas tributadas (20,68%), sobre \$ 5.080,77 e R\$ 2.229,53, apurando-se a quantia de R\$ 1.511,72. Considerado ainda o saldo credor transferido do período mensal anterior (dezembro/16), no valor de R\$ 3.570,25. Em seguida, foram somados todos os créditos apropriáveis:  $\text{R\$ } 31.575,09 + \text{R\$ } 1.511,72 + \text{R\$ } 3.570,25 = \text{R\$ } 36.657,06$ . Na sequência, foi deduzido o somatório dos créditos apropriáveis do valor do débito apurado pelo contribuinte no mês de janeiro/17, no importe de R\$ 42.958,29, conforme cópia da EFD à fl. 747. A auditoria apurou o saldo não recolhido pelo contribuinte no mês de janeiro/17, no valor de R\$ 6.301,23 ( $\text{R\$ } 42.958,29 - \text{R\$ } 36.657,06$ ), lançado no Auto de Infração, na fase revisional do feito.

A mesma metodologia de cálculo foi aplicada nos demais meses, em conformidade com os números lançados na EFD pelo contribuinte, adotando-se a revisão da conta corrente fiscal para considerar os créditos dos insumos adquiridos pelo frigorífico em função das saídas efetivamente tributadas.

Entendemos que a metodologia de cálculo adotada pela Auditoria, foi devidamente explicitada nas revisões fiscais e submetidas ao contribuinte para o exercício do contraditório. Remanesceram nas cobranças tão somente os valores onde os créditos indevidamente apropriados apresentaram repercussão econômica em desfavor do erário.

Entretanto, a cobrança apurada na revisão fiscal, relativa ao mês de outubro de 2016, no importe de R\$ 2.476,95, deve ser excluída da Infração, visto se tratar de fato gerador estranho ao lançamento originário, que alcançou tão somente as ocorrências verificadas nos meses de jan e dez do exercício de 2017. Excluída a cobrança do mês de outubro/2016, considerando a impossibilidade legal e processual do órgão de julgamento administrativo proceder a ato de lançamento tributário, competência reservada ao órgão de fiscalização. Recomenda-se, todavia, a renovação da ação fiscal, a cargo do órgão de fiscalização, para que se efetue a cobrança apurada no mês de outubro/2016, através de novo ato de lançamento.

Ante o acima exposto, nosso voto é pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, reduzindo-se o valor lançado de R\$ 277.458,58, para R\$ 219.950,53. O Demonstrativo de Débito do Auto de Infração passa a ter a composição descrita na tabela abaixo, por período mensal:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo - R\$	Alíq. %	Multa %	Valor Histórico - R\$
31/01/2017	09/02/2017	35.006,82	18%	60	6.301,23
28/02/2017	09/03/2017	79.877,83	18%	60	14.378,01
31/03/2017	09/04/2017	113.993,34	18%	60	20.518,80
31/05/2017	09/06/2017	48.329,15	18%	60	8.699,25
30/06/2017	09/07/2017	145.531,07	18%	60	26.195,59
31/07/2017	09/08/2017	146.320,53	18%	60	26.337,70
31/08/2017	09/09/2017	160.499,76	18%	60	28.889,96
30/09/2017	09/10/2017	185.605,49	18%	60	33.408,99
31/10/2017	09/11/2017	131.764,23	18%	60	23.717,56
30/11/2017	09/12/2017	82.127,50	18%	60	14.782,95
31/12/2017	09/01/2018	92.891,60	18%	60	16.720,49
					<b>219.950,53</b>

Não houve interposição de Recurso de Ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 - RPAF).

Regularmente intimado, o Autuado, ora Recorrente, interpôs seu Recurso Voluntário (fls. 807 a 813), delimitando sua postulação apenas à seguinte questão jurídica:

Afirma ser cabível a manutenção de créditos de ICMS decorrente de aquisições de “embalagens” e “energia elétrica” (nada mencionou sobre bens destinados a compor o ativo fixo), mesmo que pratique subsequentemente operações não tributadas (venda de produtos resultantes de abate de bovinos), à luz das disposições:

- dos arts. 271, 289, 298, 309 do RICMS/BA-12;
- do art. 20, § 6º, alínea I da Lei Complementar nº 87/96;
- do entendimento manifestado pelo STJ via RESP nº 897.513;
- de Parecer da DITRI nº 08902, de 16/04/2013.

Entende que “o art. 20 da LC 87/96 criou exceção à regra para os produtos agropecuários, conferindo-lhe direito à integralidade de crédito de ICMS mesmo nos casos cuja saída dos produtos é isenta; não tributada; ou tributada à alíquota zero”.

Concluiu requerendo reforma da decisão de primeiro grau e julgamento pela improcedência do Auto de Infração, pois entende que o art. 20, § 6º, inciso I da Lei complementar nº 87/96 criou regra de exceção (produtos agropecuários) à proibição de manutenção de créditos fiscais de operações antecedentes a saídas isentas, não-tributadas, ou tributadas à alíquota zero.

Recebidos os autos, estes foram a mim endereçados e os considerei devidamente instruídos, tendo solicitado ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão de 21/09/2022, para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99 - Decreto nº 7.629/99).

A questão sob exame é exclusivamente jurídica. Cuida examinar ser, ou não, cabível a manutenção do crédito fiscal de ICMS decorrente das aquisições de “embalagens” e “energia elétrica” por parte de um frigorífico, que, a partir do abate de bovinos (produtos agropecuários,

sobre isso não paira dúvida), manipula industrialmente as carcaças e comercializa os produtos resultantes dessa manipulação, subsequente ao abate.

O foco da interpretação é o disposto no art. 20, § 6º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, texto legal a ser interpretado e cotejado com a legislação baiana (mormente os arts. 271, 289, 298, 309 do RICMS/BA-12).

Sob essa questão, a JJF decidiu, com referência no julgamento do Recurso Especial nº 1.643.875-RS pelo STJ em 19/11/2019 que a situação preconizada na norma não é a da Recorrente. O crédito cuja manutenção se admite é o daquele produto adquirido com isenção (ou não-incidência, ou alíquota zero), e empregado em mercadoria subsequentemente tributada:

*a norma referenciada pela defesa não se destina àquele que realiza a venda de produtos agropecuários com isenção do ICMS – caso da impugnante - mas ao contribuinte da etapa posterior, que adquire mercadoria isenta ou não tributada, e que tem a sua operação de saída subsequente normalmente tributada. Somente este poderá aproveitar os créditos de ICMS referentes às operações anteriores à desoneração, de acordo com a sistemática da não cumulatividade estabelecida na lei complementar. Seria o caso, por exemplo, do restaurante que viesse a adquirir carnes junto ao frigorífico com isenção do ICMS, e que ao preparar as refeições com esse ingrediente, promovesse saídas subsequentes tributadas normalmente. A mesma situação se aplicaria ao estabelecimento industrial que viesse a adquirir a carne ou outros produtos comestíveis resultantes do abate, com isenção do imposto, para fins de utilizar essas mercadorias como insumos do seu processo produtivo, resultando na fabricação de produtos, cujas saídas posteriores fossem tributadas normalmente.*

Insta destacar que o mesmo acórdão do STJ referido como paradigma faz destaque de dissenso jurisprudencial no âmbito daquela Corte.

É dizer, ao passo que o acórdão com excertos parcialmente transcritos, exarado pela Primeira Turma do STJ, entende que o dispositivo do Decreto Gaúcho é compatível com o texto da Lei Complementar nº 87/96, restringindo a apropriação do crédito de mercadorias não-isentas (adquiridas por quem dá saída de mercadorias agropecuárias isentas), o acórdão mencionado pelo relator Min. Gurgel de Farias, lavrado pela Segunda Turma do STJ e transitado em julgado em 28/06/2017, decidiu de modo diametralmente oposto:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DECORRENTES DO BENEFÍCIO DO “NÃO ESTORNO”, ORIGINADOS EM OPERAÇÕES SUJEITAS AO REGIME DE ISENÇÃO. APROVEITAMENTO. EXIGÊNCIA DE QUE A COMPENSAÇÃO OCORRA ENTRE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS DA MESMA ESPÉCIE DA QUE ORIGINOU O RESPECTIVO NÃO ESTORNO. NORMA ESTADUAL (RICMS/RS) QUE VIOLA O ART. 20, § 6º, DA LC 87/96. 1. A Segunda Turma do STJ concluiu que a restrição imposta pelo art. 37, § 8º, do RICMS/RS restringe indevidamente a disciplina da compensação, conferida pelo art. 20, § 6º, da LC 87/1996. Nesse sentido: REsp 897.513/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 8/2/2013. 2. Fica superada, portanto, a premissa adotada como fundamento único para a Corte local compor a lide. Como a Apelação do Estado do Rio Grande do Sul possui outros fundamentos por exemplo: i. o art. 35 do RICMS/RS autoriza a manutenção de créditos apenas em favor das empresas industriais, excluindo as comerciais; ii. improcedência do pedido de repetição, por falta de prova de ausência de repasse do encargo financeiro do tributo a terceiros e iii. arbitramento da verba honorária com base em valor fixo) e a Apelação das recorrentes nem mesmo foi apreciada (a Corte local a considerou prejudicada justamente porque acolheu a tese de legalidade do art. 37, § 8º, do RICMS/RS, a impossibilidade de supressão de instância exige a devolução dos autos à Corte local para prosseguimento do exame de ambos os recursos. 3. Agravo Regimental não provido. (AgInt no REsp n. 1.606.333/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 2/2/2017, DJe de 3/3/2017.)*

Este julgado ainda menciona anterior (REsp 897.513/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 08/02/2013), cuja ementa contém essa exata asserção:

*A LC 87/96, no que se refere aos produtos agropecuários, autorizou, de forma plena, o creditamento do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas com o imposto devido nas operações subsequentes. Em relação a outras mercadorias, a autorização depende da previsão em lei estadual (art. 20, § 6º, II, da LC 87/96). Desse modo, o legislador complementar federal não impôs restrição ao aproveitamento dos créditos concernentes aos produtos agropecuários.*

Portanto, não será a “jurisprudência” do STJ o norteador do entendimento a ser emanado por este Colegiado acerca no art. 20, § 6º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, já que não há consenso jurisprudencial: ao revés, o que se tem é um dissenso, ainda não pacificado pelo Tribunal da Cidadania.

Necessário partir do exame da legislação baiana. Seria ela francamente impeditiva do direito de crédito na situação ora assentada (frigorífico que adquire “embalagens” e “energia elétrica”, tributadas por ICMS; escritura crédito, por ser estabelecimento industrial; realiza operações não tributadas - saída interna de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, art. 271, inciso II do RICMS-BA/12; e não estorna o crédito fiscal decorrente da aquisição dessas “embalagens” e “energia elétrica”)?

A resposta está na Lei Baiana nº 7.014, de 04/12/1996, art. 30, inciso I, que contém disposição peremptória, sem ressalva ou exceção, acerca do dever de estornar tal crédito (grifou-se):

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;*

*II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;*

*III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

*§ 1º Revogado.*

*§ 2º Não se estornam créditos referentes a mercadorias e serviços que venham a ser objeto de operações ou prestações destinadas ao exterior.*

*§ 3º O não creditamento ou o estorno a que se referem o § 4º do art. 29 e o caput deste artigo não impedem a utilização dos mesmos créditos em operações posteriores sujeitas ao imposto com a mesma mercadoria.*

*§ 4º Revogado.*

*§ 5º Revogado.*

*§ 6º Revogado.*

*§ 7º Revogado.*

*§ 8º Revogado.*

Ora, se a interpretação da Lei Kandir, no particular, causa dúvidas até mesmo aos Ministros do Superior Tribunal de Justiça, e se a lei baiana não contempla o suscitado direito à manutenção do crédito, neste caso, não nos parece que será a lei (de interpretação duvidosa) que será apta a afastar a ampla vedação presente na Lei Baiana.

Questão semelhante é tormentosa até mesmo no âmbito deste Conselho de Fazenda, que vez por outra adota julgados não unânimes em torno do direito à manutenção de crédito de “energia elétrica” para aqueles que, estabelecimentos agroindustriais (ou melhor, estabelecimentos comerciais de grupos agroindustriais) a manipular os produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado, oscila sobre a manutenção ou não do crédito fiscal (v. por exemplo o Acórdão CJP nº 0310-11/18, j. em 21/11/2018).

Este Conselho, por observância do princípio da tripartição dos poderes, há de aplicar a legislação baiana, que tende a ser mais restritiva (embora não contemple, como na legislação gaúcha, uma vedação expressa, o que seria prudente dada a dicção explícita na Lei Complementar em relação a “produtos agropecuários”).

Ademais, por aplicação de princípios de lógica jurídica, parece-nos mais consistente a interpretação (dos arts. 19 e 20 da Lei Kandir, em particular os §§ 3º e 6º deste último artigo) acolhida pelo órgão julgador de primeiro grau.

Sabe-se que a regra geral (“salvo determinação em contrário da legislação”) é a da não-manutenção (estorno) do crédito fiscal de operações com insumos tributados, quando o produto comercializado subsequentemente não foi tributado (art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal).

O art. 19 da Lei Kandir consagra o princípio da não-cumulatividade do ICMS, ao passo que o art. 20 indica as situações em que, em sede de lei complementar, as “regras gerais” sobre não-cumulatividade devem ser aplicadas.



No § 3º, o legislador contempla, dentre outras, a vedação do crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto (exceto se tratar-se de saída para o exterior).

Já o § 6º, *fazendo expressa referência ao § 3º*, diz que operações tributadas, *posteriores a saídas de que trata o § 3º*, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas *operações anteriores às isentas ou não tributadas* sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários.

Portanto, em interpretação estrita do texto normativo, somente as operações posteriores às saídas do § 6º (ou seja, as saídas do estabelecimento industrial) têm, por força da Lei Complementar, direito à manutenção de um crédito fiscal.

Sob o aspecto teleológico, é prudente observar que a norma complementar à Constituição Federal parece desejar desonerar a cadeia com produtos agropecuários. Ao se vedar crédito de embalagem e energia elétrica, o legislador estadual estará, ao revés, onerando a cadeia, fazendo repercutir ao consumidor final as despesas do frigorífico que impactam o custo de seus insumos (energia elétrica e embalagens).

Todavia, não se lê na legislação baiana uma restrição expressa que se aplique à situação em exame.

Por derradeiro, esclareço que o Parecer DITRI nº 08902, de 16/04/2013, não versa sobre “embalagens” e “energia elétrica” (objeto da insurgência recursal), e sim sobre a escrituração no CIAP para comerciantes varejistas de equipamentos de escritório. Sem correlação, portanto, com o mérito recursal ora em exame.

Compondo-se os resultados possíveis da legislação complementar, com a ausência de previsão mais benéfica explícita na legislação estadual, parece-nos forçoso, ponderados os princípios hermenêuticos em tela, acolher a pretensão manifestada no Auto de Infração, conforme mantida em primeiro grau.

Diante do exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo julgado o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE consoante decidiu a 5ª JF.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207150.0017/18-2**, lavrado contra **FRIGORÍFICO REGIONAL DO PIEMONTE DA CHAPADA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 219.950,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS