

**PROCESSO** - A. I. N° 279459.0012/22-7  
**RECORRENTE** - BRF S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0102-01/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17.06.2024

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0118-11/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. O estabelecimento auditado não exerce nenhuma atividade industrial. Consequentemente, não há a admissibilidade da utilização de crédito conforme procedeu; **b)** CRÉDITO PRESUMIDO. CONTRIBUINTE SIGNATÁRIO DE TERMO DE ACORDO. Nas operações interestaduais, com redução de base de cálculo com carga tributária correspondente a 7%, não há crédito presumido de 16,667% para que se restabeleça a carga tributária do crédito de 10%, uma vez que tal direito só ocorre quando na tributação da saída incide a alíquota de 12%, cujo percentual de 16,667% corresponde, justamente, à diferença de 2% (12% para 10%). Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) N° 0102-01/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafo, lavrado no dia 28/09/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 105.476,88, sob a acusação do cometimento de 02 (duas) irregularidades, assim designadas na instância de origem:

*“Infração 01 – 001.002.002 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 15.902,68, acrescido da multa de 60%;*

*Infração 02 – 001.004.006 – Utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS, nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 89.574,20, acrescido da multa de 60%”.*

A JJF apreciou a lide no dia 14/06/2022 e julgou o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos (fls. 397 a 404):

**“VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de duas infrações a legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a infração 01 atinente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e a infração 02 relativa à utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS.*

*Inicialmente, cabe consignar que não acolho o pedido formulado pelo impugnante no sentido de realização de diligência/perícia, haja vista que a matéria de que cuida o presente Auto de Infração é de pleno conhecimento dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal, sendo os elementos constantes dos autos suficientes para apreciação e decisão da lide, portanto, descabendo a participação de diligenciador ou perito técnico.*

*Assim sendo, com fundamento no art. 147, I, “a” e II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto n°. 7.629/99, indefiro o pedido de realização e diligência/perícia.*

*No mérito, o impugnante alega que os bens arrolados na infração 01 são materiais intermediários utilizados pela empresa em seu processo produtivo, o que lhe permite aproveitar créditos correspondentes ao imposto incidente nas respectivas aquisições.*

*Alega ainda, que mesmo que se entenda que os bens foram adquiridos para uso e consumo, o que assume apenas para fins de argumentação, há que se reconhecer que a vedação ao crédito do ICMS nas aquisições de bens destinados ao uso ou consumo imposta pelo art. 29, § 1º, inciso II da Lei n. 7.014/96, viola o princípio*

constitucional da não-cumulatividade, haja vista que pretende vedar a utilização do crédito em hipótese não prevista na CF, no caso entradas isentas ou não tributadas.

Verifico que o autuado se encontra cadastrado na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia nas seguintes atividades econômicas: atividade principal: 4634601 – Comércio atacadista de carnes bovinas, suínas e derivados; - atividades secundárias: 4631100 – Comércio atacadista de leite e laticínios; 4635499 – Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.

Significa dizer que não exerce o estabelecimento autuado qualquer atividade industrial, e desse modo, inexistente a admissibilidade de utilização de crédito fiscal conforme procedeu.

Na realidade, os materiais arrolados na planilha elaborada pelo autuante, acostada às fls. 08/09 dos autos, assim como no CD acostado à fl. 13, no caso Gás Freon, pallet de madeira, Gás GLP a granel, aparelho telefone, cavalete, etc., não se enquadram como produtos intermediários, haja vista que, reitera-se, o estabelecimento autuado exerce a atividade de comércio atacadista e não de industrial, sendo indubitoso que se trata de materiais para uso ou consumo do próprio estabelecimento.

Relevante assinalar que o artigo 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, estabelece que o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento adquirente, sendo que a mencionada Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 33, inciso I, teve a data de admissibilidade do crédito fiscal de material de uso/consumo prorrogado para 1º de janeiro de 2033.

Assim sendo, a glosa dos créditos fiscais conforme a autuação se apresenta correta.

O impugnante alega ainda, que a vedação prevista pelo artigo 29 da Lei nº 7.014/96, afronta o princípio constitucional da não cumulatividade do imposto, matéria que não pode ser apreciada por esta Junta de Julgamento Fiscal, em face da existência de um óbice intransponível à sua apreciação, no caso, a determinação contida no artigo 167, inciso I do RPAF/BA, no sentido de que não se inclui na competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária vigente.

A título ilustrativo, cabe registrar que a matéria atinente a este item da autuação é recorrente no âmbito deste CONSEF, sendo que este mesmo Contribuinte já figurou no polo passivo em outras autuações, sendo os Autos de Infração julgados procedentes, a exemplo do recente Acórdão JJF Nº 0188-04/21-VD de 21/09/2021, cujo voto proferido pelo ilustre Julgador/Relator, reproduzo excertos abaixo:

[...]

Dito isto, vejo que a infração 01, onde foi exigido ICMS no valor de R\$ 9.825,68, se encontra assim posta: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Contribuinte se creditou indevidamente de ICMS destacado nas aquisições de material de uso e consumo, tais como: Gás GLP, Pallet de madeira, telefone celular, entre outros.

[...]

O argumento defensivo é no sentido de que faz jus à utilização dos créditos fiscais que foram glosados, em razão de que os materiais objeto da autuação se enquadram como produtos intermediários que são utilizados em seu processo produtivo, e por esta razão, considerando o princípio da não-cumulatividade do imposto, tem direito à utilização dos mesmos.

[...]

A citada planilha indica que tais aquisições se referem a GLP a granel, pallet de madeira, gás, cabo silicone, cortina de PVC, fluido de corte, telefone celular, antiembaçante para óculos, cancela, micro chave e fluido. Analisando o tratamento tributário a ser dado a estas aquisições, em se tratando de estabelecimento inscrito na condição de comércio atacadista, considero que tais materiais, em nenhuma hipótese podem ser enquadrados como produtos intermediários, já que o estabelecimento autuado nada industrializa, apenas comercializa, tendo, portanto, todos eles, a característica de materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento, até porque, não se constituem em materiais para embalagem destinada ao consumidor final.

Nesta condição o Art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, estabelece que o uso do crédito fiscal ocorrerá a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento adquirente, enquanto a referida LC, em seu Art. 33, I, fixa esta data a partir de 1º de janeiro de 2033. Portanto, a glosa dos créditos levada a efeito na infração 1 está correta e deve ser mantida. [...]Infração 01 subsistente.

Diante do exposto, a infração 01 é subsistente.

No que tange à infração 02, a acusação fiscal é de que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS.

Segundo a acusação fiscal, o autuado, signatário do Termo de Acordo relativo ao Decreto nº 7799/00, utilizou indevidamente crédito fiscal presumido de ICMS, previsto no art. 2º, equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizou no período de janeiro a dezembro de 2020, cumulativamente, com a redução da base de cálculo de 58,33%, prevista no art. 268, inciso XIV do RICMS/12, de modo que a carga tributária resultasse em 7%.

*O impugnante sustenta que o entendimento adotado pela Fiscalização está equivocado, tendo em vista que o artigo 4º do Decreto 7.799/00, determina apenas que às reduções de base de cálculo previstas nos artigos 1º, 3º-B e 3º-E do mesmo Decreto, não são aplicáveis às operações sujeitas à substituição tributária e/ou já contempladas com outros benefícios. Ou seja, de maneira contrária ao que alega a Fiscalização, as restrições estabelecidas no art. 4º do Decreto n. 7.799/00 não são aplicáveis ao aproveitamento de créditos presumidos previstos pelo art. 2º do referido Decreto, de forma a não existir no Decreto n. 7.799/00 qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos previstos em seu artigo 2º pela empresa.*

*Alega que a Fiscalização deixou de considerar é que desde 01/11/2011, com o início da vigência do Decreto n. 13.339/11, a menção ao benefício fiscal previsto no art. 2º do Decreto n. 7.799/00, no caso aproveitamento do crédito presumido, foi excluída do texto do art. 4º. Ou seja, o próprio Estado da Bahia deliberadamente optou por excluir o benefício fiscal previsto pelo art. 2º do Decreto n. 7.799/00 da vedação ao aproveitamento de benefícios fiscais cumulativos, prevista no art. 4º do mesmo Decreto nº 7.799/00.*

*Do mesmo modo consignado na infração 01, registro que a matéria atinente a este item da autuação é recorrente no âmbito deste CONSEF, sendo que este mesmo Contribuinte já figurou no polo passivo em outras autuações, sendo os Autos de Infração julgados procedentes, a exemplo do Acórdão JJJF 0128-03/21 VD, cuja decisão foi mantida pela Segunda Instância deste CONSEF, nos termos do Acórdão CJF Nº 0069-12/22-VD de 17/03/2022, cujo excertos do voto reproduzo abaixo:*

*Acórdão CJF Nº 0069-12/22-VD.*

*[...]*

*O recorrente sustenta que, nas operações tributadas de vendas interestaduais de produtos derivados de carne, incidem dois benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia, sendo o primeiro através do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS, com base no art. 2º do Decreto nº 7799/00, e o segundo através da redução da base de cálculo do imposto, conforme art. 268 do RICMS/BA.*

*Da análise de tais razões recursais, há de registrar que o recorrente se equivoca ao considerar como “benefício fiscal” crédito fiscal presumido de ICMS equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizou, como estabelece o art. 2º do Decreto nº 7799/00.*

*Na verdade, o aludido crédito presumido não se trata de um “benefício fiscal”, mas de um estorno parcial de débito do imposto incidente nas operações interestaduais de saídas, com carga tributária correspondente à alíquota de 12%, em decorrência da limitação dos créditos fiscais a 10% do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, conforme previsto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, cuja limitação decorreu em razão do benefício fiscal que reduz, nas operações de saídas internas, a base de cálculo das mercadorias em 41,176%, de modo que a carga tributária corresponda à alíquota de 10%.*

*Logo, ao incidir carga tributária de 12% nas operações de saídas interestaduais, de forma equânime, se concede crédito presumido equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nestas operações, de modo a restabelecer a carga tributária de 10%, a qual limitou os créditos fiscais nas aquisições. Porém, obviamente, tal estorno de débito ou crédito presumido só ocorrerá se, efetivamente, a carga tributária da operação interestadual for igual ou superior a 12%, de modo a se restabelecer aquela de 10%, prevista no benefício fiscal, como insito no aludido art. 2º do Decreto nº 7.799/00.*

*Art. 2º - O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.*

*Parágrafo único. O tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %.*

*Tal conclusão, além de óbvia e lógica, ainda é corroborada através do art. 4º, II do Decreto nº 7.799/00, no qual determina que:*

*Art. 4º A redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E não se aplica às operações:*

*I - sujeitas à substituição tributária;*

*II - já contempladas com redução de base de cálculo do ICMS ou concessão de crédito presumido, ou que, por qualquer outro mecanismo ou incentivo, tenham sua carga tributária reduzida, exceto quando for mais favorável ao contribuinte, ficando vedada a cumulação com outro benefício.*

*No caso presente, constatou-se que o contribuinte realizava operações interestaduais de produtos derivados de carnes (enchidos e embutidos) com redução da base de cálculo para 58,33%, o que resulta na carga tributária equivalente a 7%, conforme previsto no art. 268, XIV do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o que já se comprova a incompatibilidade de se proceder qualquer crédito fiscal de ICMS, equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizou, como estabelece o art. 2º do Decreto nº 7799/00, eis não haver a efetiva carga tributária de 12%, logo, em consequência, a impossibilidade de crédito fiscal, a título de estorno parcial de débito, como previsto no parágrafo único do mesmo art. 2º do Decreto nº 7.799/00 que determina: “O tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %.”*

*Em suma, nestas operações interestaduais com redução de base de cálculo com carga tributária corresponde a 7% não há crédito presumido de 16,667% para que se restabeleça a carga tributária do crédito de 10%, uma vez que tal direito só ocorre quando a tributação na saída incida a alíquota de 12%, cujo percentual de 16,667% corresponde, justamente, a diferença de 2% (12% para 10%).*

*Quanto à alegação recursal de ser improcedente o reenquadramento de ofício da penalidade prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/96, uma vez que viola o art. 146 do CTN, que prevê a impossibilidade de alteração, com efeitos retroativos, de critério jurídico do lançamento e ainda viola o art. 149 do CTN, que prevê a impossibilidade de revisão do lançamento sem que haja a constatação de qualquer fato novo não conhecido pela fiscalização, do que requer o cancelamento integral da penalidade, devo consignar que, nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Portanto, no caso em espécie, a penalidade a ser aplicada é apenas proposta pela autoridade administrativa, cabendo ao órgão julgador adequar o fato concreto à hipótese legal, inexistindo qualquer alteração de critério jurídico ou de revisão do lançamento como alega o recorrente.*

*Assim, acertadamente o Juízo de Primeira Instância entendeu que o correto enquadramento da multa sugerida pelo autuante seria a prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei nº 7.014/96, cuja aplicação da penalidade é apenas proposta pelo autuante, nos termos do art. 142 do CTN.*

*Do exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

*Verifica-se que o Conselheiro/Relator brilhantemente discorreu sobre os tópicos que infirmam o entendimento do impugnante, no sentido de utilização cumulativa de créditos presumidos de ICMS previsto no art. 2º do Decreto nº 7799/00, com a redução da base de cálculo prevista no art. 268 do RICMS/BA.*

*Certamente que incorre em equívoco o impugnante quando sustenta tal possibilidade, conforme muito bem apreciado no voto acima reproduzido, o qual acolho para fazer parte integrante do meu voto.*

*Diante do exposto, a infração 02 é procedente.*

*Quanto à alegação defensiva de que em caso idêntico ao presente, por ter a Fiscalização inicialmente entendido que esse benefício não poderia ser utilizado cumulativamente com outros benefícios fiscais, as próprias Autoridades Fiscais revisaram a autuação fiscal, para reconhecer que após 1º.11.2011, as restrições impostas pelo artigo 4º do Decreto 7.799/00, não são aplicáveis para o aproveitamento de créditos presumidos do artigo 2º do mesmo Decreto 7.799/00, tendo a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual ratificado esse entendimento, nos termos do Acórdão nº 0260-03/16, a análise do referido Acórdão permite concluir que não se trata da mesma matéria tratada no presente caso, na realidade, trata-se de matéria totalmente distinta.*

*No tocante à alegação do impugnante de que a penalidade imposta pela Fiscalização não é aplicável ao caso concreto, tendo em vista que a multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/1996, incide exclusivamente nas situações em que não há valor de principal exigido pela autuação, o que não é o caso dos autos, certamente assiste razão ao impugnante, haja vista que a multa aplicável ao caso é a prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei n. 7.014/96, porém, no mesmo percentual de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente.*

*Entretanto, o entendimento manifestado pelo impugnante atinente à impossibilidade de recapitulação da multa aplicada, não pode ser acolhido, haja vista que cabe ao órgão julgador, quando necessário, proceder a devida retificação da multa aplicada, descabendo falar-se em alteração de critério jurídico ou de revisão do lançamento, conforme alegado pelo impugnante.*

*Assim sendo, cabe a retificação de ofício da multa aplicada para a prevista no art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei n. 7.014/96.*

*No respeitante ao pedido do impugnante de redução da multa por ter um valor que entende excessivo, cumpre consignar que este Órgão Julgador não possui competência para cancelar ou reduzir multas por descumprimento de obrigação tributária. A penalidade ora aplicada, é a prevista na Lei nº 7.014/96, para a infração apurada, falecendo competência a esta JJF para apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF/99.*

*Por derradeiro, no tocante ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente processo sejam encaminhadas ao endereço constante na sua peça defensiva, sob pena de nulidade. Saliento que nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente da repartição fazendária, contudo o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação do contribuinte são aquelas previstas no art. 108 do RPAF/BA/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração".*

Respalhado no art. 169, I, "b" do RPAF/99, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 414 a 439, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça e sintetizando os fatos.

Prossegue argumentando que:

*“(…) preliminarmente, deve ser reconhecida a improcedência do Auto de Infração especificamente no que se refere à infração 02 e à penalidade exigida, tendo em vista que o v. Acórdão recorrido manteve as cobranças com base em fundamentos jurídicos completamente diferentes do que aqueles que originalmente justificaram o lançamento”.*

Os artigos 146 e 149 do CTN (Código Tributário Nacional) vedam que a decisão administrativa inove em relação ao lançamento tributário.

No que tange à referida imputação (nº 02), o único fundamento que justificou a lavratura do Auto foi o art. 4º do Decreto nº 7.799/00. Na visão do Fisco, este dispositivo vedaria a utilização concomitante dos créditos presumidos previstos no art. 2º do citado Decreto e da redução de base de cálculo de que trata o art. 268, XIV do RICMS. Assim, a multa foi capitulada no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, mas a JF a modificou para o inciso II, “f” do mesmo artigo legal.

No mérito da primeira imputação, afirma que as mercadoras autuadas são produtos intermediários e que o fato de exercer atividade comercial não as descaracteriza como tal, pois são indispensáveis ao desenvolvimento das suas atividades, entendimento, aliás, que já foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

O recorrente distribui produtos alimentícios refrigerados e congelados, o que demanda procedimentos especiais, como a esterilização do ambiente de armazenagem etc. Não é preciso dizer, por exemplo, o quão necessário é o abastecimento dos aparelhos de condicionamento de seu estabelecimento, com o uso do gás freon. Igualmente necessários são os pallets, utilizados para compor a própria embalagem do produto final. O mesmo ocorre com os demais bens fiscalizados.

O direito pleiteado decorre do princípio da não cumulatividade, também aplicável aos materiais de uso e consumo, pois as suas únicas exceções são as operações isentas ou não sujeitas à incidência do tributo.

Tal raciocínio foi chancelado pelo art. 20 da LC (Lei Complementar) nº 87/96, apesar de o art. 33, I da mesma Lei, juntamente com o art. 29, § 1º, II da Lei do ICMS/BA, terem limitado no tempo os seus efeitos para (a partir de) 01/01/2033, o que significa uma verdadeira afronta à CF (Constituição Federal).

Quanto à infração 02, assegura que tem direito à utilização concomitante dos benefícios previstos no art. 2º do Decreto nº 7.799/00 e no art. 268, XIV do RICMS.

As operações interestaduais envolvendo carnes e seus derivados cumprem com os requisitos dos dispositivos legais citados (art. 2º do Decreto nº 7.799/00 e art. 268, XIV do RICMS), mas a Fiscalização e a JF entenderam que não. Segundo alega, não é aplicável ao caso concreto o art. 4º do Decreto nº 7.799/00. Tanto isso é verdade que a Junta alterou completamente o fundamento legal da autuação.

Conforme se nota na literalidade da norma, as restrições previstas no art. 4º são aplicáveis apenas à redução de base de cálculo prevista nos artigos 1º, 3º-B e 3º-E do Decreto, e não aos créditos presumidos contidos no artigo 2º, o que afirma com fulcro no artigo 111 do CTN.

Citando precedente de primeira instância deste Conselho, diz que a menção ao art. 2º no art. 4º do Decreto nº 7.799/00 foi retirada desde a edição do Decreto nº 13.339/11. Ou seja, o próprio Estado da Bahia, por meio de Decreto, *“optou por excluir o benefício fiscal previsto pelo artigo 2º do Decreto 7.799/00 da vedação ao aproveitamento de benefícios fiscais cumulativos prevista no artigo 4º do mesmo Decreto 7.799/00”*.

Além disso, o parágrafo único do art. 2º do Decreto nº 7.799/00 dispõe que o tratamento previsto no caput só se aplica às operações interestaduais cujas alíquotas sejam iguais ou superiores a 12%, o que aconteceu em todas aquelas autuadas.

Alega que, em caso idêntico ao presente, a Fiscalização inicialmente entendeu que esse benefício não poderia ser utilizado cumulativamente com outros. Mas as próprias autoridades revisaram a autuação para reconhecer que, após 1º/11/2011 (desde a edição do Decreto nº 13.339/11), as restrições impostas pelo artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 não são aplicáveis para o aproveitamento

de créditos presumidos do artigo 2º do mesmo Decreto nº 7.799/00, tendo a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual ratificado esse entendimento, nos termos do Acórdão nº 0260-03/16.

Como se não bastasse, a JJF citou o art. 6º do Decreto nº 7.799/00, que não se relaciona minimamente com a matéria tratada nos autos.

Considerando que, a partir da publicação da Lei Estadual nº 13.461/15, a alíquota interna da Bahia passou a ser 18%, conclui que a carga fiscal das operações de que trata o art. 1º do Decreto nº 7.799/00 corresponde a 10,59%, não mais a 10%, como sugeriu equivocadamente o Acórdão recorrido.

Encerra pedindo deferimento.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões suscitadas na impugnação, o autuante e os julgadores de primeira instância expuseram com clareza e correção a fundamentação de fato e de direito, descreveram as imputações, indicando os documentos e demonstrativos, com seus dados, informações e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra acertado, claro e compreensível.

No Acórdão recorrido, não houve mudança no enquadramento legal ou no fundamento jurídico da infração 02, mas sim na multa cominada, que, segundo o artigo 142 do CTN, é proposta pela Fiscalização e fixada pelo órgão julgador responsável pela tutela legal do ato administrativo.

Não foi identificada violação ao princípio da busca da verdade material, da motivação, do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal (art. 2º do RPAF/99), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos minuciosos aspectos abordados na impugnação e no Recurso.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Quanto à infração 01, a acusação foi de utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo do estabelecimento.

O recorrente sustenta que os materiais fiscalizados são produtos intermediários utilizados em seu *"processo produtivo"*, o que lhe autoriza a aproveitar os valores correspondentes ao imposto incidente nas respectivas aquisições a título de crédito.

Na sua concepção, ainda que se entenda que são materiais de uso e consumo, o crédito é devido, dada a inconstitucionalidade do art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Conforme o que restou esclarecido na Decisão refutada, o sujeito passivo se encontra cadastrado na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia nas seguintes atividades econômicas: atividade principal, 4634601 – comércio atacadista de carnes bovinas, suínas e derivados; atividades secundárias, 4631100 – comércio atacadista de leite e laticínios; 4635499 – comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente.

O estabelecimento auditado não exerce nenhuma atividade industrial. Consequentemente, não há a admissibilidade da utilização de crédito fiscal conforme procedeu.

Os materiais constantes do demonstrativo, de fls. 08/09, também contido no CD de fl. 13, são gás freon, pallet de madeira, gás GLP a granel, aparelho telefone, cavalete etc. Não se enquadram como produtos intermediários.

Quanto à suposta violação constitucional resultante do artigo 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, e dos seus correspondentes na LC 87/96 (artigos 20 e 33, I), este órgão não tem competência para adentrar em tal questionamento, tampouco para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Relativamente à segunda imputação, as matérias ali tratadas já foram objeto de apreciação em sede de segunda instância deste Conselho, em Auto de Infração no qual figurou o próprio recorrente, no Acórdão de nº 0069-12/22-VD, cujos fundamentos peço licença para mencionar.

O fiscalizado sustentou que nas operações tributadas de vendas interestaduais de produtos derivados de carne incidem dois benefícios concedidos pelo Estado da Bahia, sendo o primeiro por intermédio do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS, com base no art. 2º do Decreto nº 7.799/00, e o segundo por meio da redução da base de cálculo do imposto, conforme o art. 268, XIV do RICMS/BA.

Da análise de tais razões recursais, há de registrar que o recorrente se equivoca ao considerar como “*benefício fiscal*” o crédito presumido de ICMS equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizou, como estabelece o art. 2º do Decreto nº 7.799/00.

Na verdade, o aludido crédito presumido não é um “*benefício fiscal*”, mas sim um estorno parcial de débito do imposto incidente nas operações interestaduais de saídas, com carga tributária correspondente à alíquota de 12%, em decorrência da limitação dos créditos fiscais a 10% do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, conforme previsto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00.

Tal limitação decorre do benefício que reduz, nas operações de saídas internas, a base de cálculo das mercadorias em 41,176%, de modo que a carga tributária corresponda à alíquota de 10%.

Logo, ao incidir a carga tributária de 12% nas operações de saídas interestaduais, de forma equânime, se concede crédito presumido equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nestas operações, de modo a restabelecer a carga tributária de 10%, a qual limitou os créditos fiscais nas aquisições.

Porém, obviamente, tal estorno de débito ou crédito presumido só ocorrerá se, efetivamente, a carga tributária da operação interestadual for igual ou superior a 12%, de modo a se restabelecer aquela de 10%, prevista no benefício, como ínsito no aludido art. 2º do Decreto nº 7.799/00.

*“Art. 2º - O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.”*

*Parágrafo único. O tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %”.*

Tal conclusão, além de óbvia e lógica, ainda é corroborada pelo art. 4º, II do Decreto nº 7.799/00, no qual determina que:

*“Art. 4º A redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E não se aplica às operações:*

*I - sujeitas à substituição tributária;*

*II - já contempladas com redução de base de cálculo do ICMS ou concessão de crédito presumido, ou que, por qualquer outro mecanismo ou incentivo, tenham sua carga tributária reduzida, exceto quando for mais favorável ao contribuinte, ficando vedada a cumulação com outro benefício”.*

No caso presente, constatou-se que o contribuinte realizava operações interestaduais de produtos derivados de carnes (enchidos e embutidos) com redução da base de cálculo para 58,33%, o que resulta na carga tributária equivalente a 7%, conforme previsto no art. 268, XIV do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o que comprova a incompatibilidade de se proceder a qualquer crédito fiscal de ICMS, inclusive o equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizou, como estabelece o art. 2º do Decreto nº 7.799/00, por não haver a efetiva carga tributária de 12%.

Logo, em consequência, vem a impossibilidade de crédito fiscal a título de estorno parcial de débito, como previsto no parágrafo único do mesmo art. 2º do Decreto nº 7.799/00, que determina: “*o tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %*”.

Em suma, nestas operações interestaduais, com redução de base de cálculo com carga tributária correspondente a 7%, não há crédito presumido de 16,667% para que se restabeleça a carga tributária do crédito de 10%, uma vez que tal direito só ocorre quando na tributação da saída incide a alíquota de 12%, cujo percentual de 16,667% corresponde, justamente, à diferença de 2% (12% para 10%).

O contribuinte alegou que, em caso idêntico ao presente, a Fiscalização inicialmente entendeu que esse benefício não poderia ser utilizado cumulativamente com outros. Mas as próprias autoridades revisaram a autuação para reconhecer que, após 1º/11/2011 (desde a edição do Decreto nº 13.339/11), as restrições impostas pelo artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 não são aplicáveis para o aproveitamento de créditos presumidos do artigo 2º do mesmo Decreto nº 7.799/00, tendo a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual ratificado esse entendimento, nos termos do Acórdão nº 0260-03/16.

Na realidade, não é um caso idêntico ao presente. No Acórdão citado da Terceira Junta de Julgamento Fiscal tratou-se de matéria absolutamente distinta.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 2)**

Com relação ao voto do ilustre relator acerca da impossibilidade de utilização do crédito presumido previsto no art. 2º do Decreto nº 7799/2000, peço venhas para divergir com base nos seguintes argumentos a seguir elencados.

A concessão de incentivos fiscais (benefícios fiscais) na legislação tributária vigente tem como fundamento a interpretação “literal” da norma concessiva, conforme veremos a seguir;

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II – outorga de isenção;*

*III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”*

Nessas situações acima descritas o Código Tributário Nacional determinou que a interpretação da lei fosse dada de forma literal.

**Suspensão do crédito tributário:** Representa as situações nas quais o crédito tributário não ser exigido imediatamente pelo poder público.

**Exclusão do crédito tributário:** É um benefício tributário que faz com que ocorra a redução parcial ou integral do tributo devido.

**Dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias:** Representa a dispensa da elaboração de informações e/ou declarações aos órgãos fiscalizadores.

Essa interpretação literal, vai de encontro à interpretação ampliativa (ou extensiva), visto que na interpretação literal a incidência da lei não pode ir “além” da fórmula ou hipótese expressas em seu texto legal.

O dispositivo legal em análise se refere ao art. 2º do decreto nº 7799/2000 que prevê a concessão do benefício fiscal do crédito presumido de 16,667%, conforme a seguir transcrito:

*“Art. 2º - O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.*

*Parágrafo único. O tratamento previsto no caput só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12 %”.*

Pelo texto acima, em especial no parágrafo único, restringe a aplicação do benefício às saídas interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior a 12%.

No caso em questão, a alíquota consignada nos documentos fiscais emitidos pela Recorrente é de 12%. Não devemos confundir neste ponto alíquota com carga tributária, pois o legislador (neste mesmo decreto) quando quis se referir a carga tributária o fez de forma expressa, conforme podemos verificar no disposto abaixo transcrito:

*“Art. 7º-C. Na entrada de mercadoria importada do exterior, o contribuinte com atividade de comércio atacadista reduzirá a base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária resultante corresponda a 4%, desde que atenda aos seguintes requisitos” (grifo nosso)*

Ademais, o recorte do Decreto nº 7799/2000 utilizado como fundamento no voto do Relator em nada se aplica ao Auto de Infração em comento, haja vista que o art. 4º trata das hipóteses de

vedação da aplicação do benefício da **redução de base de cálculo** nas operações já contempladas com redução de base de cálculo do ICMS ou concessão de crédito presumido, situação completamente oposta a exposta no Auto de Infração.

Por fim, a construção do Relator de que o benefício do Decreto nº 7799/2000 nas operações interestaduais, com redução de base de cálculo com carga tributária correspondente a 7%, não há crédito presumido de 16,667% para que se restabeleça a carga tributária do crédito de 10%, se trata de uma mera interpretação integrativa da Legislação Tributária a qual somente é utilizada para quando em um caso concreto não existe regra jurídica prevista, obrigando os aplicadores do direito a preencher o campo com a lacuna.

No caso concreto existe uma norma expressa (parágrafo único do art. 2º) que concede crédito presumido na hipótese em que a alíquota consignada na operação é 12%, nada mais restando a ser discutido.

Pelas razões acima declinadas, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário em relação a infração 2.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0012/22-7**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 105.476,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Erick Vasconcelos Tadeu Santana, Anderson Ítalo Pereira e Valdirene Pinto Lima.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

ERICK VASCONCELOS TADEU SANTANA - VOTO DIVERGENTE

EVANDRO KAPPES - REPR. PGE/PROFIS