

A. I. N° - 279459.0001/23-3  
AUTUADO - B R F S. A.  
AUTUANTE - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/03/2024

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0037-03/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo a material de consumo. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada pelo Autuante, o débito ficou reduzido. Infração subsistente em parte; **b)** CRÉDITO PRESUMIDO NÃO PERMITIDO NA LEGISLAÇÃO. CONTRIBUINTE SIGNATÁRIO DE TERMO DE ACORDO. Nas operações interestaduais, com redução de base de cálculo com carga tributária corresponde a 7%, há incompatibilidade de se proceder crédito fiscal de ICMS, equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realize, eis não haver a efetiva carga tributária de 12%, como previsto no art. 2º do Decreto nº 7.799/00. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/01/2023, refere-se à exigência de R\$ 130.668,80 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 001.002.002: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 32.817,69.

O Contribuinte adquiriu óleo diesel a granel, gás GLP a granel e pallet de madeira para seu consumo interno, conforme notas fiscais anexas.

Infração 02 – 001.004.006: Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 97.851,11.

Consta na descrição dos fatos que o Contribuinte comercializa produtos com tributação normal nas saídas, enchidos e embutidos e os *in natura* que pertencem à substituição tributária.

O Contribuinte é signatário de Termo de Acordo relativo ao Decreto 7.799/00, gozando do benefício fiscal previsto no art. 2º onde pode lançar a crédito o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.

O Decreto 7.799/00 diz em seu art. 4º que a redução da base de cálculo prevista nos arts. 1º e 2º não se aplica às operações com mercadorias enquadradas na substituição tributária.

O Contribuinte possui também o benefício fiscal previsto no art. 268, XIV do RICMS-BA/2012. Esse benefício fiscal prevê que nas saídas para outra unidade da Federação de produtos comestíveis que são os *in natura*, enquadrados na substituição tributária, a base de cálculo será reduzida em 58,33%, de forma que a caga tributária seja 7%.

Se o Contribuinte utiliza a redução de 58,33% nas saídas para outras unidades da Federação dos seus produtos *in natura* enquadrados na substituição tributária, como vai se beneficiar do crédito presumido nessas mesmas operações de saídas?

Essa Infração já foi julgada procedente pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão nº 0128-03/21.

Em Anexo constam diversas notas fiscais de saídas interestaduais com CFOP 6102 e 6152, se constatando que a tributação foi 7% encontrando-se também em anexo, *prints* das planilhas do próprio contribuinte calculando o crédito presumido (fls. 20 a 33). CD à fl. 34.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 43 a 61 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa, reproduz o teor das infrações e diz que o auto de Infração é totalmente improcedente, tendo em vista que, em relação à Infração 01, grande parte dos bens listados diz respeito a materiais intermediários utilizados em seu processo produtivo, o que lhe permite aproveitar créditos correspondentes ao imposto incidente nas respectivas aquisições.

Diz que outra parte dos bens cujos créditos foram glosados diz respeito a mercadorias que foram objeto de operações de saídas posteriores realizadas, de modo que não foram destinadas ao seu uso ou consumo, dão direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS.

Ainda em relação à Infração 01, apresenta o entendimento de que, mesmo que se entenda que os bens foram adquiridos para uso e consumo, o que assume apenas para fins de argumentação, deve-se reconhecer que a vedação ao crédito do ICMS nas aquisições de bens destinados ao uso ou consumo imposto pelo art. 29, § 1º, inciso I da Lei Estadual 7.014/96, viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que a legislação do Estado da Bahia pretende vedar a utilização de crédito em hipótese não prevista na CF (entradas isentas ou não tributadas).

Em relação à Infração 02, diz que o art. 4º do Decreto nº 7.799/00, utilizado como base legal pela Fiscalização para glosar os créditos presumidos aproveitados, não veda aproveitamento concomitante (a) do benefício fiscal do art. 2º do mesmo Decreto 7.799/00 e (b) da redução da base de cálculo prevista no art. 268, XIV do RICMS-BA.

Ainda em relação à Infração 02, diz que a redação original do art. 4º do Decreto 7.799/00, que produziu efeitos até 31/07/2006 (muito antes da ocorrência dos fatos geradores autuados) determinava, de fato, que os créditos presumidos previstos no art. 2º do referido Decreto não poderiam ser aproveitados nas operações sujeitas à substituição tributária ou contempladas por redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido ou qualquer outro mecanismo ou incentivo que promova a redução da carga tributária.

Afirma que as alterações promovidas pelo Decreto nº 10.066, de 03/08/2006 e pelo Decreto nº 13.339, de 07/10/2021, na redação do art. 4º do Decreto 7.799/00 afastaram a vedação ao aproveitamento cumulativo dos créditos presumidos do art. 2º do Decreto 7.799/00 e de qualquer mecanismo/incentivo de promoção de redução de carga tributária, como é a redução da base de cálculo prevista no art. 268, XIV do RICMS-BA.

Quanto à penalidade imposta pela Fiscalização, alega que não é aplicável ao caso concreto, tendo em vista que a multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96 deve incidir exclusivamente nas situações em que não há valor principal exigido pela autuação, o que não é o caso dos autos.

Comenta sobre o conceito de materiais de uso e consumo e diz que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já consolidou o entendimento de que os produtos intermediários, isto é, aqueles utilizados no processo industrial e que se desgastam gradativamente no processo produtivo, ainda que de forma indireta, geram direito a crédito do ICMS.

Afirma que no caso concreto, realiza atividades de produção de alimentos, e como se sabe, a fabricação de produtos alimentícios demanda cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados, com a refrigeração adequada dos alimentos manuseados na produção e, posteriormente, acondicionados para venda, com os procedimentos de esterilização do ambiente fabril etc. Registra que, por conta disso, para a produção dos alimentos é necessário uma série de equipamentos e bens essenciais para garantir padrões de qualidade e de esterilidade dos produtos das marcas BRF, conforme se observa da lista de bens que adquiriu e de suas respectivas destinações dentro do processo produtivo (doc. 5).

Diz ser necessário o abastecimento dos aparelhos de acondicionamento com os gases responsáveis pelo seu funcionamento (como é o caso do Gás HCFC R141B), inexistindo dúvidas de que esse bem deve ser enquadrado como bem intermediário de seu processo produtivo, uma vez que, sem ele, os produtos pereceriam.

Informa que situação análoga ocorre com o gás GLP, utilizado como combustível das empilhadeiras e demais máquinas responsáveis pela movimentação das mercadorias que são recebidas e remetidas pelo estabelecimento autuado. Sem o mencionado combustível, também seria inviável o seu processo produtivo, motivo pelo qual, afirma que se trata de material intermediário de sua produção.

Acrescenta que, de forma similar, também não há de se negar a imprescindibilidade dos *pallets* para seu processo produtivo, utilizados para compor a própria embalagem do produto final, sem os quais seria impossível concretizar a venda das mercadorias que comercializa.

Diante dos exemplos mencionados, afirma restar claro que, de fato, grande parte dos itens adquiridos, cujos créditos foram glosados diz respeito a verdadeiros bens intermediários, utilizados no seu processo industrial, mostrando-se improcedente a alegação fiscal de que se trataria de meros bens de uso e consumo.

Ressalta que o direito ao aproveitamento dos créditos nas aquisições de bens intermediários decorre do próprio princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, Inciso I da Constituição Federal, nos arts. 19 e 20 da LC 87/96 e, ainda, nos arts 28 e 29 da Lei 7.014/96, que transcreveu.

Também menciona que além de decorrer do princípio da não-cumulatividade, o seu direito de crédito possui amparo no art. 309, Inciso I, alínea “b” do RICMS-BA, que autoriza o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de operações realizadas com matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que sejam empregados diretamente no processo produtivo.

Afirma que, nesse sentido, é nítida a classificação do Gás “HCFC R141B”, do Gás GLP, dos *pallets* e dos demais bens listados na planilha anexa ao Auto de Infração como materiais intermediários ou materiais de embalagem. Assim, como eles são empregados diretamente na sua produção, diz que é expressa a autorização de tomada de créditos de ICMS em suas respectivas aquisições.

Conclui que os créditos aproveitados são legítimos, já que decorrem, em grande medida, de aquisições de produtos intermediários e de materiais de embalagem, os quais são utilizados no processo produtivo e indispensáveis para a fabricação de alimentos das marcas BRF.

Diz que a outra parte dos itens listados pelo Auto de Infração, em relação à Infração 01, diz respeito a bens que foram objeto de saídas posteriores realizadas, de modo que não foram destinados ao seu uso e consumo.

Destaca que a cobrança realizada pela Fiscalização na Infração 01 tem fundamento no art. 29, § 1º, II da Lei 7.014/96, que veda o aproveitamento de crédito de ICMS em relação à aquisição de bens

destinados ao uso e consumo do contribuinte. Ou seja, em relação a bens que são usados/consumidos pelo contribuinte, mas não diretamente em sua atividade produtiva.

Para que seja aplicada a vedação de creditamento prevista pelo art. 29, § 1º, II da Lei 7.014/96, dois são os requisitos a serem observados de forma cumulativa: (i) os bens adquiridos pelo contribuinte devem ser usados ou consumidos por ele próprio; e (ii) esse uso ou consumo deve ocorrer de forma desvinculada de seu processo produtivo.

Afirma que não há dúvidas de que a mencionada vedação ao aproveitamento de créditos de ICMS não deve ser aplicada em relação às aquisições de mercadoria destinada a saídas posteriores. Nesses casos, sequer pode se falar do uso ou consumo da mercadoria pelo contribuinte.

Diz que a parcela remanescente dos créditos glosados pelo Auto de Infração por meio da Infração 01 diz respeito a bens que foram adquiridos, mas que não foram usados nem consumidos, já que foram submetidos a operações de saídas posteriores (saídas essas, inclusive, tributadas pelo ICMS).

Para comprovar o que alega, diz que consolidou na tabela anexa a relação das Notas Fiscais de Entradas com as respectivas Notas Fiscais de saídas (doc. 6). Se observa que bens como telefones, smartphones, luvas, sensores etc. (considerados pela fiscalização como bens de uso e consumo) foram objeto de operação subsequente de saída, de modo que evidentemente não foram nem usados e nem consumidos pelo estabelecimento autuado.

Informa que apresenta, a título de amostragem, algumas Notas Fiscais de Saídas (doc. 7) para que não restem dúvidas de que a fiscalização se valeu de premissa equivocada para fundamentar a Infração 01, porque essa parcela foi destinada a saídas subsequentes.

Mesmo que se entenda que os itens adquiridos de fato foram destinados ao seu uso e consumo, o que assume apenas para fins de argumentação, ainda assim o Auto de Infração deve ser cancelado, uma vez que, segundo o princípio da não-cumulatividade, também a aquisição de bens de uso e consumo deve ser passível de creditamento do ICMS.

Ressalta que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados a uso e consumo decorre do próprio princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, Inciso I da CF. Não dão direito a crédito para compensação com o imposto devido nas operações seguintes apenas as entradas isentas ou não tributadas.

Afirma que de acordo com o art. 33, Inciso I da LC 87/96, só dariam direito ao crédito de ICMS as aquisições de bens de uso e consumo ocorridas a partir de determinado marco temporal, que vem sendo sucessivamente postergado. Atualmente, o mencionado dispositivo com a redação dada pela LC 171/19, estabelece que somente darão direito a crédito os bens de uso e consumo adquiridos a partir de 01/01/2033.

Comenta que essa limitação temporal vem sendo sucessivamente prorrogada por leis complementares, de modo que, desde a edição da LC 87/96 até hoje, os contribuintes foram impedidos de aproveitar os créditos de ICMS decorrentes das aquisições de materiais de uso e consumo.

Entende que essa limitação temporal é uma verdadeira afronta ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que a limitação ao crédito de ICMS somente foi autorizada pela CF nas hipóteses de isenção e não incidência, as quais em nada se relacionam com as hipóteses de aquisição de bens destinados a uso e consumo.

Também afirma que é inconstitucional a limitação temporal ao aproveitamento de crédito de ICMS prevista no art. 33, inciso I da LC 87/96, assim como são inconstitucionais todas as

sucessivas alterações promovidas por leis complementares posteriores, as quais prorrogaram a vedação.

Não obstante a inconstitucionalidade dessa vedação, diz que ao art. 29, § 1º, Inciso II da Lei 7.014/96 também não admite o crédito nas aquisições de bens de uso e consumo, condicionado o aproveitamento desses créditos ao prazo previsto pela LC 87/96.

Afirma não restar dúvida de que a vedação ao crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados a uso e consumo, imposta pelo art. 29, § 1º, Inciso II da Lei 7.014/96 viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que a legislação do Estado da Bahia pretende vedar a utilização do crédito em hipótese não prevista na CF.

Assim, entende restar claro que a Infração 01 deve ser inteiramente cancelada, também sob tal ótica.

Quanto à Infração 02, alega inaplicabilidade da regra do art. 4º do Decreto 7.799/00. Diz que em relação às vendas interestaduais, as operações que realiza são beneficiadas por dois benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia, quais sejam, (i) aproveitamento de créditos presumidos de ICMS, com fundamento no art. 2º do Decreto 7.799/00; e (ii) redução da base de cálculo do imposto, com fundamento no art. 268 do RICMS-BA.

Destaca que em nenhum momento a Fiscalização questiona o enquadramento das operações realizadas nas hipóteses descritas pelos dois dispositivos mencionados acima. Ou seja, não há dúvidas de que, de fato, as operações interestaduais de saída de carnes e seus derivados realizadas cumprem com os requisitos estipulados tanto para a aplicação do art. 2º do Decreto 7.799/00 (que trata do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS) quanto para a aplicação do art. 268 do RICMS (que trata da redução de base de cálculo do imposto).

Afirma que ambos os benefícios fiscais previstos pela legislação baiana são aplicados em relação a saídas interestaduais envolvendo carnes e seus derivados. Contudo, apesar de não haver dúvidas de que as operações interestaduais envolvendo carnes e seus derivados cumprem os requisitos de aplicação tanto do art. 2º do Decreto 7.799/00 quanto do art. 268 do RICMS-BA, ainda assim a Fiscalização entendeu ser indevido o aproveitamento dos créditos presumidos.

Diz que a justificativa foi a de que o art. 4º do Decreto 7.799/00 vedaria o aproveitamento do crédito presumido do ICMS previsto pelo art. 2º do mesmo Decreto, em relação a operações submetidas ao regime da substituição tributária e/ou sujeitas a outros benefícios fiscais.

Alega que esse entendimento adotado pela Fiscalização está equivocado, pois não reflete a norma prevista no art. 4º do Decreto 7.799/00. Diz que essa regra determina que a “redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E do Decreto 7.799/00” não é aplicável às operações submetidas ao regime da substituição tributária e/ou sujeitas a outros benefícios fiscais.

De maneira diametralmente oposta ao que alega a Fiscalização, as restrições estabelecidas pelo art. 4º do Decreto 7.799/00 não são aplicáveis ao aproveitamento de créditos presumidos previstos pelo art. 2º do Decreto 7.799/00, de forma a inexistir no referido Decreto qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos previstos em seu art. 2º pelo Defendente.

Afirma que nesse sentido, é de se considerar que o art. 111 do CTN determina que a legislação tributária que trata sobre benefícios fiscais deve ser interpretada literalmente.

Assim, se o art. 4º do Decreto 7.799/00 determina que os benefícios fiscais previstos nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E do mesmo Decreto 7.799/00 não podem ser aplicados às operações sujeitas à substituição tributária e/ou sujeitas a outros benefícios fiscais, não se pode extrair a equivocada conclusão de

que essa vedação seria aplicável, também, ao aproveitamento de crédito presumido previsto no art. 2º do Decreto 7.799/00.

Diante disso, entende que a fiscalização não poderia jamais glosar os créditos presumidos do imposto, e se não bastasse a literalidade do art. 4º do Decreto 7.799/00 afastar a possibilidade de sua aplicação ao caso dos autos, também a interpretação histórica desse dispositivo confirma a improcedência do Auto de Infração.

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

Registra que, nesse mesmo sentido, a vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos de ICMS previsto no art. 2º do Decreto 7.799/00 em concomitância com outros benefícios fiscais permaneceu válida apenas até 31/10/2011. A partir de 01/11/2011, o Estado da Bahia passou a autorizar o aproveitamento de créditos presumidos de ICMS previstos no art. 2º do Decreto 7.799/00 em concomitância com outros benefícios fiscais.

Por tais razões, entende que deve ser afastado o entendimento adotado pela Fiscalização de que o Autuado não poderia aproveitar os créditos presumidos de ICMS previstos no art. 2º do Decreto 7.799/00 em operações beneficiadas com a redução da base de cálculo prevista no art. 268, Inciso XIV do RICMS-BA.

Menciona que em caso idêntico ao presente, as próprias Autoridades Fiscais revisaram a autuação fiscal, para reconhecer que, após 01/11/2011, as restrições impostas pelo art. 4º do Decreto 7.799/00 não são aplicáveis para o aproveitamento de créditos presumidos do art. 2º do mesmo Decreto 7.799/00, tendo a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF ratificado esse entendimento (Acórdão JJF N° 0260-03/16, Relator José Franklin Fontes Reis).

Com base na legislação atualmente em vigor e também na jurisprudência do CONSEF, afirma que resta demonstrada a improcedência da Infração 02.

Na remota hipótese de ser julgada procedente, entende que deve ser ao menos determinado o cancelamento da multa imposta pelo Auto de Infração. Diz que essa penalidade deve ser aplicada exclusivamente nos casos em que não há qualquer valor de principal exigido pela autuação, ou seja, essa multa tem como fato gerador a apuração indevida de créditos fiscais de ICMS que não importe em recolhimento a menos do imposto.

Afirma que no caso concreto, a Fiscalização exige valores supostamente recolhidos a menos a título de ICMS por conta da alegada utilização indevida de créditos do imposto, o que significa dizer que a multa prevista pelo art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96 não é aplicável ao caso dos autos, devendo ser de logo afastada.

Por fim, alega que se a Fiscalização requeira a recapitulação da multa, essa alteração no lançamento é indevida, uma vez que (i) viola o art. 146 do CTN, que prevê a impossibilidade de alteração, com efeitos retroativos, de critério jurídico do lançamento; e (ii) violaria o art. 149 do CTN, que prevê a impossibilidade de revisão do lançamento sem que haja a constatação de qualquer fato novo até então desconhecido pela Fiscalização.

Diante de todo o exposto, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração, de forma que seja reconhecida a ilegitimidade da cobrança imposto e, como consequência, integralmente extinto o crédito tributário consignado na autuação, nos termos do art. 156, Inciso IX do CTN.

Subsidiariamente, caso o pedido acima não seja acolhido, o que admite para argumentar, pleiteia que a impugnação seja parcialmente provida, ao menos para que seja cancelada a multa exigida, tendo em vista que a penalidade prevista pelo art. 42, Inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96 não é aplicável ao caso concreto.

Por fim, indica o endereço para recebimento de intimações relativas ao processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04.538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados de Marcelo Bez Debatin da Silveira.

O Autuante presta informação fiscal à fl. 140 dos autos. Diz que o Defendente se creditou indevidamente do imposto na aquisição de aparelho telefônico Moto Móvel, Smartphone Moto, telefone celular, pallets de madeira e gás GLP e AA.

Afirma que se trata da aquisição de material de uso e consumo, sendo indevido o crédito fiscal do imposto.

Esclarece que o Autuado exerce a atividade de comércio, não pode admitir como produtos intermediários, aparelho de telefone, pallets de madeira e gás GLP. Ainda que exercesse atividade industrial, não caberia o crédito. Anexa acórdãos do CONSEF relativos a julgamentos pela procedência dessa infração.

Quanto à Infração 02, diz que já prestou informações na descrição dos fatos constante no Auto de Infração, e está adicionando os Acórdãos JJF Nº 0128-03/21 e JJF Nº 0077-02/22 que julgaram procedentes essa infração.

À fl. 148 essa Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que o Autuante:

1. Intimasse o Autuado para apresentar os documentos originais comprobatórios das alegações defensivas e apurasse se os valores do imposto destacado foram lançados a débito na escrita fiscal nos respectivos períodos de emissão das notas fiscais alegadas.
2. Se confirmados os lançamentos a débito do imposto na escrita fiscal, elaborasse demonstrativo referente a essas notas fiscais de saída, com a totalização mensal do imposto apurado, e que fosse elaborado outro demonstrativo em relação a mercadorias/bens que não foram objeto de saídas, também indicando o total mensal do imposto.

Em atendimento ao solicitado, o Autuante presta Informação Fiscal à fl. 151 do PAF. Quanto à Infração 01, diz que refez o levantamento das operações de saídas das mercadorias com crédito fiscal e restou comprovado que algumas delas tiveram tributação do imposto nas operações interestaduais de saídas.

Para as mercadorias a seguir relacionadas, informa que não identificou saídas com tributação, o que significa a manutenção do crédito fiscal indevido.

420469 – GAS HCFC R141B 99,8% CAM FRIG CIL 13.6 KG HCFC GAS COM

63975 – GAS AA NH3 99,5% GRAN

811144 – GAS GLP A GRANEL

Informa que, conforme novo demonstrativo de crédito fiscal indevido, que anexa aos autos, excluiu o valor total de R\$ 9.536,93, apurando o débito de imposto a pagar no valor de R\$ 23.280,76, representado pelas três mercadorias acima relacionadas.

O Defendente apresentou manifestação às fls. 168 a 171 dos autos. Faz uma síntese dos fatos e diz que na impugnação apresentada demonstrou a total improcedência do Auto de Infração. Em virtude das alegações apresentadas, o autuante reconheceu a improcedência parcial dos valores

cobrados em relação à Infração 01, justamente no que se refere à glosa dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de mercadorias que foram objeto de operações de saídas posteriores.

Alega que apesar de reconhecer a procedência de um dos argumentos apresentados pela Defesa, o Autuante não se manifestou quanto às demais alegações defensivas, as quais atestam a necessidade de cancelamento integral do Auto de Infração.

Diz que além de concordar com a improcedência do crédito tributário decorrente da glosa de créditos de ICMS correspondente ao valor de R\$ 9.536,96, reitera todos os demais argumentos apresentados em sede de impugnação.

Em relação à Infração 01, alega que parte dos bens listados no Auto de Infração sobre os quais a glosa de créditos ainda foi mantida, diz respeito a materiais intermediários utilizados em seu processo produtivo, o que permite o aproveitamento dos créditos do imposto.

Ainda em relação à Infração 01, mesmo que se entenda que os bens foram adquiridos para uso e consumo, entende que se deve reconhecer que a vedação ao crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados ao uso ou consumo imposto para art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que a legislação do Estado da Bahia pretende vedar a utilização do crédito em hipótese alguma não prevista na CF.

Quanto à Infração 02, alega que o art. 4º do Decreto 7.799/00, utilizado como base legal pela Fiscalização para glosar os créditos presumidos aproveitados não veda o aproveitamento concomitante (a) do benefício fiscal do art. 2º do mesmo Decreto 7.799/00; e (b) da redução da base de cálculo prevista no art. 268, inciso XIV do RICMS-BA.

Entende que o cálculo previsto nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E do mesmo Decreto 7.799/00 não são aplicáveis às operações sujeitas à substituição tributária ou já contempladas com outra redução da base de cálculo ou concessão de crédito presumido ou que sejam beneficiadas por qualquer outro mecanismo ou incentivo.

Ainda em relação à Infração 02, a confirma o entendimento apresentado, a redação original do art. 4º do Decreto 7.799/00, que produziu efeitos até 31/07/2006 (muito antes da ocorrência dos fatos geradores autuados) determinava, de fato, que os créditos presumidos previstos no art. 2º do Decreto 7.799/00 não poderiam ser aproveitados nas operações sujeitas à substituição tributária ou contempladas por redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido ou qualquer outro mecanismo ou incentivo que promova a redução da carga tributária.

Alega que as alterações promovidas pelo Decreto nº 10.066, de 03/08/2006 e pelo Decreto nº 13.339, de 07/10/2011, na redação do art. 4º do Decreto 7.799/00 afastaram a vedação ao aproveitamento cumulativo dos créditos presumidos do art. 2º do Decreto 7.799/00 e de qualquer mecanismo/incentivo de promoção de redução da carga tributária, como é a redução da base de cálculo prevista no art. 268, inciso XIV do RICMS-BA.

Por fim, alega que a penalidade imposta pela Fiscalização não é aplicável ao caso concreto, tendo em vista que a multa prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96, deve incidir exclusivamente nas situações em que não há valor de principal exigido pela autuação, o que não é o caso dos autos.

Diante do exposto, requer que seja confirmada a improcedência da glosa dos créditos de ICMS correspondentes às aquisições de mercadorias que foram objeto de operações de saídas posteriores, conforme reconhecido pelo próprio Autuante.

Considerando que as Informações Fiscais não abordaram as demais alegações apresentadas na Impugnação, reitera todos esses argumentos de defesa, reforçando o seu pedido para que o Auto de Infração seja julgado integralmente improcedente.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pela advogada, Dra. Ananda Elisa Barbosa do Nascimento Rossi.

**VOTO**

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defendant, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações apuradas foram descritas de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste lançamento.

Quanto à alegação do Defendente (na sustentação oral) de que há necessidade da realização de diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, “a”, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, não se verificou dúvida quanto aos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

A Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2021.

Consta, na descrição dos fatos, que o Contribuinte adquiriu óleo diesel a granel, gás GLP a granel e pallet de madeira para seu consumo interno, conforme notas fiscais anexas.

O Defendente alegou que grande parte dos bens listados diz respeito a materiais intermediários utilizados em seu processo produtivo, o que lhe permite aproveitar créditos correspondentes ao imposto incidente nas respectivas aquisições.

Disse que outra parte dos bens cujos créditos foram glosados diz respeito a mercadorias que foram objeto de operações de saídas posteriores realizadas, de modo que não foram destinadas ao seu uso ou consumo, dão direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS.

Afirmou que é nítida a classificação do Gás “HCFC R141B”, do Gás GLP, dos *pallets* e dos demais bens listados na planilha anexa ao Auto de Infração como materiais intermediários ou materiais de embalagem. Disse que eles são empregados diretamente na sua produção, os créditos aproveitados são legítimos, já que decorrem, em grande medida, de aquisições de produtos intermediários e de materiais de embalagem, os quais são utilizados no seu processo produtivo e indispensáveis para a fabricação de alimentos das marcas BRF.

O Autuante informou que o Defendente se creditou indevidamente do imposto na aquisição de aparelho telefônico Moto Móvel, Smartphone Moto, telefone celular, pallets de madeira e gás GLP e AA. Trata-se da aquisição de material de uso e consumo, sendo indevido o crédito fiscal do imposto.

Em atendimento à diligência encaminhada por essa Junta de Julgamento Fiscal, o Autuante prestou Informação Fiscal à fl. 151 do PAF. Disse que refaz o levantamento das operações de saídas das mercadorias com crédito fiscal e restou comprovado que algumas delas tiveram tributação do imposto nas operações interestaduais de saídas.

Para as mercadorias a seguir relacionadas, informou que não identificou saídas com tributação, o que significa a manutenção do crédito fiscal indevido.

420469 – GAS HCFC R141B 99,8% CAM FRIG CIL 13.6 KG HCFC GAS COM

63975 – GAS AA NH3 99,5% GRAN

811144 – GAS GLP A GRANEL

Informou que conforme novo demonstrativo de crédito fiscal indevido, que anexou aos autos, excluiu o valor total de R\$ 9.536,93, apurando o débito de imposto a pagar no valor de R\$ 23.280,76, representado pelas três mercadorias acima relacionadas.

Conforme destacou o Autuante, o Defendente exerce a atividade de comércio, não pode admitir como produtos intermediários, aparelho de telefone, pallets de madeira e gás GLP. Ainda que exercesse atividade industrial, não caberia o crédito.

Quanto ao gás GLP, o Autuado informou que é utilizado como combustível das empilhadeiras e demais máquinas responsáveis pela movimentação das mercadorias que são recebidas e remetidas pelo seu estabelecimento. Sem o mencionado combustível, seria inviável o seu processo produtivo, motivo pelo qual, afirmou que se trata de material intermediário de sua produção.

Conforme prevê a Lei Complementar nº 87/96 e Lei do ICMS no Estado da Bahia, nº 7.014/96, o uso do crédito fiscal relativo a material de consumo ocorrerá a partir de 1º de novembro de 2033. Portanto, não é permitido utilizar crédito fiscal relativo a material de consumo, conforme art. 29, § 1º, II da Lei 7.014/96 c/c art. 33 da LC 87/96, abaixo reproduzidos.

Lei nº 7.014/96:

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 33

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

No caso em exame, o cerne da questão está exatamente no enquadramento, ou não, do estabelecimento autuado como atividade industrial, considerando a interpretação do contribuinte de que, nos termos da legislação vigente, o estabelecimento autuado tem direito de aproveitar créditos de ICMS sobre a aquisição de gás para a sua produção.

O Defendente apresentou o entendimento de que se deve 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 Estadual 7.014/96, viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que a legislação do Estado da Bahia pretende vedar a utilização de crédito em hipótese não prevista na CF (entradas isentas ou não tributadas).

Sobre essa alegação, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99.

Não acato as alegações defensivas, considerado que o autuado apenas recebe produtos para comercialização, o que não configura atividade industrial. Essa atividade industrial foi realizada e finalizada nas unidades produtoras.

Observo que se caracteriza como industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo, e em relação ao estabelecimento autuado, foi confirmado que exerce a atividade de comércio.

Dessa forma, diante do estabelecido nos dispositivos legais reproduzidos neste voto, entendo que restou comprovado o cometimento da irregularidade apurada, ficando reduzido o débito originalmente apurado para R\$ 23.280,76, conforme demonstrativo elaborado pelo Autuante à fl. 152. Mantida parcialmente a exigência fiscal.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2021. Valor do débito: R\$ 97.851,11.

De acordo com a descrição dos fatos, o Autuado comercializa produtos com tributação normal nas saídas, é signatário de Termo de Acordo relativo ao Decreto 7.799/00, gozando do benefício fiscal previsto no art. 2º, podendo lançar a crédito o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.

O Defendente alegou que possui também o benefício fiscal previsto no art. 268, XIV do RICMS-BA/2012. Esse benefício fiscal prevê que nas saídas para outra unidade da Federação de produtos comestíveis que são os *in natura*, enquadrados na substituição tributária, a base de cálculo será reduzida em 58,33%, de forma que a caga tributária seja 7%.

Afirmou que o art. 4º do Decreto nº 7.799/00, utilizado como base legal pela Fiscalização para glosar os créditos presumidos aproveitados, não veda aproveitamento concomitante (a) do benefício fiscal do art. 2º do mesmo Decreto 7.799/00 e (b) da redução da base de cálculo prevista no art. 268, XIV do RICMS-BA.

Apresentou o entendimento de que, se o art. 4º do Decreto 7.799/00 determina que os benefícios fiscais previstos nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E do mesmo Decreto 7.799/00 não podem ser aplicados às operações sujeitas à substituição tributária e/ou sujeitas a outros benefícios fiscais, e não se pode extrair a equivocada conclusão de que essa vedação seria aplicável, também, ao aproveitamento de crédito presumido previsto no art. 2º do Decreto 7.799/00.

Observo que conforme estabelece o art. 1º do Decreto 7.799/00 “*Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento)...*”.

O art. 2º e seu Parágrafo único do mencionado Decreto 7.799/00, prevê a possibilidade de o contribuinte 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, mas esse tratamento só se aplica nas operações interestaduais cuja alíquota incidente seja igual ou superior de 12%.

O Defendente apresentou o entendimento de que a vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos de ICMS previsto no art. 2º do Decreto 7.799/00 em concomitância com outros benefícios fiscais permaneceu válida apenas até 31/10/2011. A partir de 01/11/2011, o Estado da Bahia passou a autorizar o aproveitamento de créditos presumidos de ICMS previstos no art. 2º do Decreto 7.799/00 em concomitância com outros benefícios fiscais.

Disse que a Fiscalização deixou de considerar é que desde 01/11/2011, com início da vigência do Decreto 13.339/11, a menção ao benefício fiscal previsto no art. 2º do Decreto 7.799/00 foi excluída do texto do art. 4º desse Decreto. Ou seja, o próprio Estado da Bahia, deliberadamente, optou por

excluir o benefício fiscal previsto pelo art. 2º do Decreto 7.799/00 da vedação ao aproveitamento de benefícios fiscais cumulativos prevista no art. 4º do mesmo Decreto 7.799/00.

A questão a ser dirimida nestes autos é quanto aos créditos presumidos previstos no art. 2º do Decreto 7.799/00, se poderiam ser aproveitados nas operações sujeitas à substituição tributária ou contempladas por redução de base de cálculo. Ou seja, a possibilidade de acumulação de benefícios fiscais, onde o Defendente aplica simultaneamente a redução de base de cálculo e apropriação de crédito fiscal presumido previsto no Decreto 7.799/00.

Ressalto que matéria da mesma natureza e de idêntico teor foi enfrentada pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, conforme Acórdão CJF Nº 0069-12/22-VD, do qual reproduzo trechos do voto do Relator e tomo como paradigma em relação ao caso em exame, haja vista que se trata de situação idêntica da autuação em tela.

“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 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 obvia 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%).

Dessa forma, a conclusão é no sentido de que, nas operações interestaduais, com redução de base de cálculo com carga tributária corresponde a 7%, há incompatibilidade de se proceder crédito fiscal de ICMS, equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realize, por não haver a efetiva carga tributária de 12%, como previsto no art. 2º do Decreto nº 7.799/00.

Sobre o art. 268, XIV do RICMS/BA, que estabelece o benefício fiscal de forma que a carga tributária seja equivalente a 7%, nesse caso, não se pode entender que o contribuinte faz jus ao crédito presumido de 16,667% do imposto (art. 2º do Decreto nº 7.799/2000), tendo em vista que a lógica da norma é possibilitar que sendo contemplado com o benefício fiscal de carga tributária de 10%, possibilite o crédito presumido de 2% nas operações interestaduais, de forma que a carga tributária se equipare a das operações internas de 10%. Consequentemente, não é coerente interpretar a norma no sentido de que, para as saídas interestaduais com carga tributária equivalente a 7%, teria também um crédito presumido de 2%, o que reduziria a carga tributária da operação para 5%.

Afigura-se demonstrado o cometimento da infração imputada ao contribuinte, estando correta a acusação fiscal, caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem as matérias tratadas na autuação fiscal. Infração subsistente.

Quanto à penalidade imposta pela Fiscalização, o Autuado alegou que não é aplicável ao caso concreto, tendo em vista que a multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96 deve incidir exclusivamente nas situações em que não há valor principal exigido pela autuação, o que não é o caso dos autos.

Observo que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas; essa Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0001/23-3, lavrado contra **BRF S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 121.131,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de fevereiro de 2024

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - JULGADORA