

A.I. Nº - 269275.0024/21-7
AUTUADO - FRIGORÍFICO REGIONAL DE ALAGOINHAS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ NORDESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/03/2024

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0051-02/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS PARA O USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Trata-se de aquisições de itens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Para a compensação a que se refere o art. 28 da Lei nº 7.014/96, 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, somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033, conforme art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96 (redação dada pela Lei Complementar nº 171/2019). A autuada comprovou que parte dos itens adquiridos se destinaram a embalagens dos produtos finais. O art. 309, inc. I, alínea “b” c/com o art. 312, § 4º, ambos do RICMS/2012, reconhecem o direito ao crédito decorrente das aquisições de embalagens, proporcionalmente às saídas tributadas em relação às saídas totais. O autuante calculou para o período fiscalizado a relação entre os montantes mensais de saídas tributadas e as saídas totais de mercadorias. De ofício, foram aplicados esses percentuais mensais sobre os valores dos créditos fiscais estornados no levantamento, exclusivamente aos valores correspondentes as embalagens, de modo a reconhecer como devido os valores dos créditos proporcionalmente as saídas tributadas. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 18/12/2021, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$ 252.692,64, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir:

INFRAÇÃO 01 – 001.0002.002 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, decorrente de fatos apurados em janeiro de 2018 a dezembro de 2019 e março a dezembro de 2020.

Enquadramento legal: art. 29, § 1º, inc. II e art. 53, inc. III da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seu advogado impugnou o lançamento, fls. 30 a 43, onde inicialmente destacou a tempestividade da defesa, relatou sucintamente os fatos e em seguida arguiu

nulidade do lançamento, alegando: *(I)* ausência de exposição de percentual de proporção do crédito do qual poderia utilizar; e *(II)* que não sabe quais fundamentos fáticos e jurídicos ensejaram na adoção do quantitativo desses créditos. Constatções que diz o ter impedido de impugnar corretamente o lançamento.

Explica que sem a exposição da proporcionalidade, tampouco a relação de insumos (energia elétrica e embalagens) e os produtos objeto da não tributação e da tributação, não é possível aferir a legalidade e motivação, ambos ensejadores de nulidade do Auto de Infração, pois, o direito a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal requer conhecimento pleno e amplo sobre os fatos e fundamentos da acusação fiscal.

Passando a tratar do seu processo produtivo, informa ser pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto social é o abate de animais e/ou a comercialização de produtos dele decorrentes e lembra que o abate de animais pode configurar mera prestação de serviço ou etapa do processo de industrialização de produtos alimentícios.

Explica que quando presta serviço, é contratada para abater animais adquirido pelo contratante, como exemplo o caso de uma pessoa jurídica ou física que adquire gado em pé junto ao produtor rural, lhe remete para o abate e recebe o produto final. Nesta hipótese, dependendo das circunstâncias, pode apropriar-se do couro resultante do abate para posterior comercialização e quando adquire gado em pé, procede ao abate e processos de industrialização, comercializando o produto resultante do abate, onde se inclui o couro dos animais.

Conclui que estando habilitado pela União e pelo Estado, *“faz jus a incidência do art. 271 do RICMS/BA”*, ressaltando que o benefício não se estende ao couro.

Retornando a arguição de nulidade do lançamento, alega que o Fiscal indicou como fundamento legal da autuação os artigos da Lei nº 7.014/96, que mencionam o direito ao crédito, contudo, *“não há disposição de qual o fundamento legal, muito menos, do fato que a ele, supostamente, subsumia-se, que afastaria o direito ao crédito fiscal”*. Portanto, aponta que há manifesta nulidade do lançamento, por ausência exposição dos fatos e indicação do dispositivo legal que, supostamente, vedaria o uso de crédito.

Destaca que as mercadorias descritas pelo Fiscal são aquelas que integram o seu processo produtivo nos termos da Lei Complementar nº 87/96, artigos 19 e 20, reproduzidos.

Defende que a lei deve ser interpretada segundo as regras gramaticais pertinentes. Assim, quando o legislador utilizou a conjunção *“ou”* exprimiu que ou a mercadoria se integra ao produto final ou se consome no processo industrial, dando a ideia de alternativa ou alternância, conforme explica Domingos Paschoal Cegalla.

Traz ensinamentos de Deonísio da Silva, e informa que as mercadorias cujos créditos foram utilizados, ora integram o produto, ora são consumidos no processo de industrialização, e até são utilizados para o acondicionamento dos produtos no transporte.

Sinaliza que a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça deu provimento ao recurso do contribuinte nos autos do AREsp nº 471.109/SP, por entender que os produtos intermediários são aqueles utilizados no processo industrial e que se desgastam gradativamente no processo produtivo, ainda que de forma indireta, também geram direito a crédito de ICMS e ainda afastou a necessidade de comprovação de ausência de repasse do ônus financeiro, nos termos do art. 166 do CTN, cujo julgamento se revela um importante precedente para que os contribuintes busquem o aproveitamento de créditos de ICMS sobre os produtos intermediários.

Ressalta que o couro resultante do abate dos animais é tributado, nos termos do art. 286, inc. III do RICMS/BA, enquanto a carne não, nos termos do art. 271 do RICMS/2012, visto que é estabelecimento industrial credenciado.

Narra que no seu processo produtivo utiliza energia elétrica, bem como embalagens que, por sua vez, gera crédito fiscal de ICMS, além de outras mercadorias, sejam elas destinadas a própria

manutenção da estrutura, seja para o acondicionamento e transporte de produtos, observando as regras do transporte de alimentos e disposições impostas pela ADAB.

Esclarece que por não recolher ICMS referente a comercialização de carne, limitou-se a utilizar o crédito para compensar o valor de ICMS a recolher, o imposto decorrente da comercialização de couro resultante do abate.

Salienta que a utilização integral do crédito se fundamenta no art. 20, § 6º da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve, e ressalta que o § 3º consigna que será utilizado parcialmente o crédito, vedando-o integralmente quando a saída do produto resultante na operação posterior for isenta ou não tributada. Todavia, o § 6º permite o uso integral do crédito obtido nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que as saídas isentas ou não tributadas sejam relativas a produtos agropecuários.

Diz não haver dúvidas que couro é produto agropecuário, assim como seu estabelecimento é uma indústria e quando o produto ou parte dele é qualificado como produto agropecuário, será irrelevante se as operações posteriores são isentas ou não tributadas, total ou parcial, ou seja, basta que parte dos produtos nas operações de saída estejam sujeitas a tributação, para que se possibilite a utilização do crédito de ICMS, sem obediência a qualquer proporcionalidade, pois, a hipótese prevista no art. 20, § 6º da Lei Complementar nº 87/96 implica em uso irrestrito do crédito fiscal.

Lembra que a Lei Complementar nº 87/96 contempla um estímulo no caso específico dos produtos agropecuários, consequência no princípio da não-cumulatividade, não sendo lícito restringir sua aplicação por lei estadual.

Destaca que utilizou os créditos para fins de pagamento aqueles decorrente de operações relativas ao couro, produto agropecuário, resultante de abate de produto agropecuário.

Entende que atuou de forma escorreita ao utilizar o crédito de ICMS de operações decorrentes da aquisição de mercadorias que, direta ou indiretamente, integram o processo produtivo e/ou sua comercialização.

Aponta que dentre as mercadorias que o Auditor negou a geração de crédito, tem-se: etiqueta, caixa de papelão, máquinas e aparelhos para impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão, “filme encolhível”, sacos transparentes, fita crepe, fita isolante, dentre outros, mercadorias utilizadas para fazer a identificação dos produtos (etiquetas), ou usados na manutenção dos equipamentos (fita isolante), acondicionamento de produtos, resultantes de abate (sacos e filme), por exemplo.

Exemplifica o caso das “quentinhas”, utilizadas no transporte, quando são fornecidas aos motoristas.

Frisa que os créditos não reconhecidos pelo Fiscal, estão autorizados na Lei Complementar e no art. 29, § 1º da Lei nº 7.014/96, de modo que, no mérito o Auto de Infração deve ser improcedente.

Assevera que não busca a declaração de inconstitucionalidade do RICMS/2012, por suposta violação a Lei Complementar nº 87/96, especialmente ao art. 20, § 6º, que se limita a estabelecer uma mera exceção incapaz de qualificar o art. 312, inc. II, § 4º do RICMS/2012 como inconstitucional, limitando-se a qualificá-lo como não aplicável ao caso.

Ressalta que a lei complementar é o instrumento legislativo hábil a prever e resguardar o direito do crédito dos contribuintes, logo, eventual limitação ou restrição ao uso de crédito fiscal somente poderá ser efetuado nos seus exatos limites e mesmo não se aplicando a lei complementar, ainda assim, faria jus ao uso de crédito fiscal, mesmo que parcialmente, nos termos do art. 312, inc. II, do RICMS/12, reproduzido.

Transcreve o art. 271 do RICMS que consigna a não tributação do produto resultante de abate de animais, exceto couro.

Reproduz trecho da resposta de consulta à DITRI sobre a matéria no processo nº 516386/2019-0, e destaca que a conclusão é de que o direito ao crédito somente poderá ser exercido se não estiver diante de não tributação, pois o uso integral do crédito não seria possível diante de isenção.

Acrescenta que o fato de que tanto a não tributação quanto a isenção, ante a obrigação de entrega de EFD, se anteriormente já eram institutos com iguais efeitos e aplicação jurídica, agora se tem a plena identidade. A equivalência entre não tributação e isenção pode ser facilmente observada no RICMS/2012, que no caso de uso de ECF, as mercadorias não tributadas ou isentas estão na mesma coluna Resumo do Movimento Diário (art. 184, § 2º, inc. IV do RICMS/2012).

Afirma que a citada equivalência é acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como a possibilidade de uso integral do crédito, nos termos do art. 20, § 6º da Lei Complementar nº 87/96, transcrevendo jurisprudência.

Conclui restar evidente que faz jus ao gozo integral dos créditos fiscais, razão pela qual não há que se falar em aplicação da multa de ofício, visto que o crédito além de existente, foi utilizado em cumprimento e conformidade com a legislação vigente

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 63 a 68, salientou que durante todo o período fiscalizado (exercícios de 2018, 2019 e 2020), 98% ou mais das saídas foram isentas, conforme registros nos livros de saída anexos, extraídos da EFD.

Esclarece que na planilha “*CREDINDEV_USOCONSUMO_LISTAGEM*” entregue ao contribuinte, consta uma lista de mercadorias utilizadas por ele como uso e consumo, não são mercadorias para revenda, nem material para embalagem ou insumos, com todos os dados.

Acrescenta que para estas mercadorias, destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, o valor do crédito fiscal correspondente está totalizado ao final de cada mês e ao final do período fiscalizado estão totalizados os valores do ICMS exigido a título de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Ressalta que tudo está explicitado na descrição da única infração, sendo “*ridícula a alegação do contribuinte de nulidade por eventual falta de percentual de proporcionalidade*” pelo qual o crédito de ICMS deveria ou poderia ser utilizado.

Diz entender que as mercadorias foram tratadas pelo próprio contribuinte como para uso ou consumo, uma vez que em sua EFD estão registradas com os CFOPs 1.551, 1.556 ou 2.556, passíveis de exigência do pagamento de diferença de alíquotas, onde na apuração do valor a pagar ou a ser lançado a débito na conta corrente fiscal, já está abatido eventual crédito fiscal a que tenha direito.

Portanto, o crédito indevido exigido se refere à totalidade do ICMS destacado em cada documento fiscal que o contribuinte lançou a crédito em sua conta corrente fiscal.

Aponta não ter sustentação a alegação da manutenção do crédito, considerando que a quase totalidade das saídas são isentas (carne e demais produtos comestíveis resultantes do abate) e o próprio contribuinte trata estas mercadorias em sua EFD com os CFOPs 1.551, 1.556 ou 2.556 (compra de bens para uso ou consumo), conforme comprovam telas do SIAF, plotadas.

Conclui que a infração deve ser mantida integralmente.

Destaca que o próprio contribuinte reconheceu conforme o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 não gerar direito a crédito fiscal o imposto decorrente de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Repisa que se quase que a totalidade (98% ou mais) das saídas do contribuinte são isentas, não se podendo falar na manutenção do crédito. Além disso, o eventual crédito a que tenha direito, este já foi considerado na apuração do imposto a pagar ou a ser lançado a débito na conta corrente fiscal a título de diferença de alíquotas, caso contrário o contribuinte se creditaria duas vezes do

mesmo crédito: uma vez na apuração do valor da DIFAL e outra no lançamento do crédito na conta corrente fiscal.

Quanto a referência ao § 6º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, afirma que de acordo com a doutrina, a interpretação de uma norma legal deve ser feita preferencialmente de forma sistemática e não somente levando em consideração a simples interpretação literal.

Transcreve o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 e conclui, optando pela interpretação sistemática, que deve prevalecer o art. 312, § 4º do RICMS/BA que determina o estorno proporcional dos créditos, pois seria um absurdo que a saída tributada de apenas um item numa única venda fizesse com que o contribuinte tivesse direito ao crédito integral.

Quanto ao fornecimento de “quentinhas” aos motoristas quando da realização do transporte das mercadorias, afirma que neste caso também claramente se configura mercadoria utilizada para uso e consumo do estabelecimento. Não se trata de insumo, como por exemplo a energia elétrica, ou material de embalagem, e sim de material para uso ou consumo, similar, por exemplo, o material de limpeza e, portanto, com crédito vedado pela legislação.

Para corroborar suas alegações reproduz jurisprudência do CONSEF - Acórdão CJF nº 0338-12/20-VD referente a outro Auto de Infração lavrado em 2019 contra a mesma empresa, cuja decisão foi manter integralmente o valor exigido, decorrente da falta de estorno de crédito fiscal, uma vez que o contribuinte se creditou integralmente do ICMS nas compras de material de embalagem e energia elétrica.

Entende ser cabível a exigência fiscal e por consequência, também a multa aplicada pelo descumprimento de obrigação principal.

Roga para que, por questão de justiça, seja o Auto de Infração julgado totalmente procedente.

Pautado para julgamento em 18/05/2022, na assentada de julgamento foram levantados pelos membros da 2ª JF diversos pontos que prejudicaria a justa decisão da lide naquela sessão, conforme relatado no termo de diligência, fls. 73 a 75.

Por decisão unânime o processo foi convertido em diligência à INFAZ de origem para que se adotassem as seguintes providências: (i) que o órgão preparador notificasse o contribuinte para informar detalhadamente onde, como, quando e em qual etapa as mercadorias adquiridas, listadas no levantamento são utilizadas do processo industrial, especialmente quanto às embalagens, concedendo-lhe o prazo de dez dias para manifestação, na forma do art. 127, § 7º do RPAF/99; (ii) mesmo que a autuada não se manifestasse, deveria o processo ser encaminhado ao autuante para prestar nova informação fiscal, abordando todos os pontos listados na diligência, especialmente quanto a inclusão de operações com os CFOPs diversos daqueles que correspondem a aquisição de material de uso e consumo, e quanto as embalagens, ativo fixo e entrada de amostra grátis e emitir parecer; e (iii) o autuante elaborasse, caso necessário, novos levantamentos analíticos e novos demonstrativos de débito.

Em 31/10/2022, os autos retornaram a este relator onde consta apensado, fls. 81 a 85 frente e verso, a informação do autuante que corresponde a uma cópia da informação fiscal prestada às fls. 63 a 68.

Constatado que a diligência não foi integralmente cumprida, em sessão de pauta suplementar os membros de 2ª JF, decidiram retornar o feito a INFAZ de origem, fls. 90 e 91.

Intimada, via DT-e, fls. 94 e 95, a autuada retornou aos autos, fls. 97 a 99, onde após descrever suas atividades, tece as seguintes considerações acerca dos itens que integram a autuação:

Item	Utilizado		
	Onde	Como	Quando
Serpentina	Na condensadora	Manutenção	Sempre que necessário
Energia Elétrica	Todo processo produtivo	Elemento indispensável	Sempre

Embalagens	No final do processo	Embalagem	Venda ou na entrega de produtos a terceiros
Etiquetas	Na identificação de produto	Identificador	Identificação de produto
Fita Isolante	Nas instalações elétricas	Manutenção	Manutenção de toda parte elétrica
Fita Crepe	Nas instalações	Manutenção	Se procede a pinturas das instalações
Caixas de Papelão	No transporte dos produtos	Acondicionamento	No transporte
Filme Encolhível	No final do processo	Embalagem	Na venda ou na entrega de produtos a terceiros
Lâmina de Serra de Fita	No corte de peças	Elemento cortante	No processo de corte
Selo	No final do processo	Documento de identificação do local do abate	No final do processo
Sacos	Na guarda de produtos e isolamento de lixo	Acondicionamento de lixo	No final do processo
Fita adesiva DBA	No final do processo	Na lacração e fechamento de embalagens ou caixas	No final do processo
Arla Granel	No combustível na queima do diesel	Redutor da emissão do óxido e dióxido de nitrogênio	Em todo o processo de uso de óleo diesel
EPIS	Em todas as atividades	Equipamentos de proteção	Em todo o processo produtivo
Fréon Chemours	Sistema de refrigeração	Manutenção e funcionamento	Em todo o processo produtivo
Ribbon	No final do processo	Embalagem	Venda ou na entrega de produtos a terceiros
Primmax	Na higienização	Manutenção da columeidade dos produtos e cumprimento das normas sanitárias e agropecuárias	Em todo o processo produtivo
Alvaclor			
CITY RH			

Anexou ainda esquema do fluxograma do seu processo produtivo.

O autuante retornou aos autos, fls. 111 a 121, onde reproduziu integralmente os termos da sua informação fiscal, já registrada nesse relatório e reafirmou que no caso em análise é cabível a exigência fiscal e a multa aplicada.

Registra que o contribuinte, em sua última manifestação, esclareceu as diversas etapas em que os itens arrolados na autuação são utilizados e ressalta que os itens energia elétrica, serpentina e embalagem não integram o Auto de Infração e para os demais itens, faz as seguintes observações:

Etiquetas: Diz que o contribuinte tratou este item como material de uso ou consumo, visto que a “*etiqueta carne bovino s/ osso*” está com CFOP 1.556 - uso ou consumo;

Fita isolante: O próprio contribuinte também tratou como material de uso ou consumo, a exemplo da “*fita isolante preta*” - CFOP 1.556;

Fita crepe: Idem o item anterior, como a “*fita crepe 18x50*” - CFOP 2.556 - uso ou consumo;

Complementa que o mesmo ocorreu com os itens: Caixa de papelão - CFOP 1.556; Filme Encolhível - CFOP 2.556.

Lâmina de Serra de Fita: Não integra o levantamento, sendo que identificou como o item mais próximo a este, “*serra fita sem fim bv*”, que o contribuinte tratou como material de uso ou consumo, pois o registrou com o CFOP 2.556;

Selo: não faz parte da infração;

Fita adesiva – DBA: o contribuinte tratou como material de uso ou consumo, CFOP 2.556;

Arla granel: Também o contribuinte o considerou como material de uso ou consumo, com o CFOP 2.556;

EPIS: Equipamentos de proteção individual, como luvas e botas o contribuinte tratou estes itens como material de uso ou consumo: bota branca PVC e bota de couro preta - CFOP 1.556;

Fréon Chemours e Ribbon: Foram tratados pelo contribuinte como material de uso ou consumo - CFOP 1.556;

Primmax, Alvaclor e City Rh: Também o contribuinte os considerou de uso ou consumo - CFOP 1.556.

Frisa que contribuinte confessou na defesa que materiais como luvas, botas e juponas foram adquiridos e, portanto, não se trata de amostra grátis, pois consta na EFD com o CFOP 2.911, mas na realidade foram compras para serem usadas como material de uso ou consumo, que segundo ele são de uso obrigatórios.

Anota que o contribuinte escriturou as quentinha e sacos transparentes com o CFOP 1.101 ou 2.101, porém, trata-se de erro grosseiro, pois, pela atividade do contribuinte são compras para uso ou consumo.

Pontua que o contribuinte escriturou diversos itens como leite condensado, balas, café, milho etc. com o CFOP 1.102 (compras para comercialização), porém pela sua atividade se trata de compras para uso ou consumo, vez que segundo afirmou, só vende produtos comestíveis resultante do abate de animais e o couro.

Por fim, diz que continua a exigir o crédito tributário de maneira integral, rogando para que, por questão de justiça, seja este Auto de Infração julgado totalmente procedente.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de uma única infração à legislação tributária.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi notificado através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 07 a 08, em 30/09/2021 e da lavratura do Auto de Infração, com intimação para quitação do débito ou apresentação de defesa, também através do DT-e, mensagem postada em 14/01/2022, cuja ciência ocorreu com a leitura da mensagem em 18/01/2022, fls. 25 e 26.

Os demonstrativos sintéticos e analíticos foram elaborados de forma clara e precisa, contendo todos os dados, informações e metodologia de cálculo do imposto exigido, necessários para a perfeita cognição da infração.

Preliminarmente, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

A defesa arguiu nulidade do lançamento com fundamento nos argumentos da ausência de (I) exposição do percentual de proporção do crédito do qual poderia utilizar; e, (II) quais fundamentos fáticos e jurídicos ensejariam na adoção do quantitativo desses créditos.

Quanto ao primeiro, trata-se de exposição necessária e relevante para determinar o *quantum* do crédito fiscal, tido como indevidamente apropriado, deveria ser estornado pelo contribuinte.

Contudo, como se depreende dos autos, o autuante demonstrou claramente expresso nas planilhas extraídas da escrita fiscal – EFD do contribuinte, à luz das saídas tributadas, não tributadas e das saídas totais e calculou para cada período autuado a proporção entre as saídas não tributadas, saídas tributadas e as saídas totais, cuja relação *Saídas isentas/Saídas totais*, em valores mensais corresponderam em torno de 98%.

Importante, ressaltar que estes percentuais não foram utilizados no demonstrativo analítico, fls. 11 a 23, exatamente em razão da autoridade Fiscal entender que todo o crédito apropriado pelo contribuinte deveria ser glosado, como deixou explícito em sua informação fiscal, fl. 63 a 68:

“Esta fiscalização entende que tais mercadorias (que são tratadas pelo próprio contribuinte como para uso ou consumo, uma vez que em sua própria Escrituração Fiscal Digital estão elas com CFOP 1551, 1556 ou 2556) (...). Portanto, o crédito indevido exigido refere-se à totalidade do ICMS destacado em cada documento fiscal que o contribuinte indevidamente lançou a crédito em sua conta corrente fiscal.”, e justificou que não havia como se sustentar a alegação da manutenção do crédito integralmente, por que a quase totalidade dos períodos mensais a relação de saídas isentas sobre o total de saídas superou os 98% e sustentou que o próprio contribuinte tratou estas mercadorias na sua escrita fiscal com os CFOPs 1551, 1556 ou 2556.

Portanto, esse argumento não pode ser acatado, vez que o procedimento adotado pelo autuante se mostra coerente e alinhado ao entendimento do mesmo, fato que justifica não ter considerado no cálculo do crédito indevido a proporção entre saídas de mercadorias isentas sobre o total de saídas.

Ademais, além de tratar-se de um fato que não interfere no cálculo do imposto exigido, pois depende do critério adotado pelo autuante, *“eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente...”*, conforme previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/99.

Em relação aos fundamentos fáticos e jurídicos que justificam o cálculo dos valores de créditos indevidos, não há como se questionar, pois estão claramente expostos na peça inaugural, inclusive reproduzida pela defesa.

Portanto, afasto a arguição de nulidade.

Ultrapassadas as questões preliminares, passo a análise do mérito da autuação, que acusa o contribuinte da utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo, constante do demonstrativo analítico às fls. 09 a 23.

Conforme registro do Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS, o sujeito passivo está registrado na atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 1011-2/01 – Frigorífico, abate de bovinos, além de outras secundárias: Frigorífico - abate de ovinos, caprinos e suínos, matadouro, abate de reses sob contrato, fabricação de produtos de carne, preparação de subprodutos do abate, preparação de subprodutos do abate além do comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados e depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis.

Ou seja, a autuada desenvolve atividade mista de indústria e comércio, além de prestador de serviços, sob contratação de terceiros.

A defesa justificou o direito ao crédito fiscal, recorrendo ao disposto no art. 271 do RICMS/2012, arguindo que o dispositivo consigna a não tributação do produto resultante de abate de animais, benefício, exceto o couro dos animais abatidos que comercializa.

Oportuno tecer algumas considerações acerca da justificativa da autuada. Assim, destaco o que estabelece o art. 271, incisos I e II do RICMS/2012, *in verbis*:

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. (Grifo do relator).

Os dispositivos regulamentares acima transcritos se referem ao regime tributário específico para as operações de circulação de gado em pé, destinado ao abate, e as subsequentes saídas dos

produtos resultantes dessa atividade, pelo qual é 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); e *c)* o estabelecimento abatedor deverá atender à legislação sanitária federal e estadual.

A dispensa do pagamento do imposto se configura um regime tributário de isenção condicionada do ICMS, pois, somente se preenchidos os requisitos fixados na legislação, o contribuinte não tem a obrigação de recolher o ICMS.

A Lei Complementar nº 87/96, estipula normas relativas ao regime de compensação de créditos do imposto quando as operações estiverem beneficiadas com isenção ou não incidência do tributo, conforme art. 20, *verbis*:

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 à 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; (Grifos do relator).

Da leitura dos dispositivos transcrito, resta claro que mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo industrial, é vedado a utilização do crédito fiscal decorrente dessas aquisições, quando as saídas forem isentas do imposto.

Em sua defesa a autuada argumentou que o art. 20, § 6º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, autorizaria o uso do crédito fiscal do ICMS sobre o total do imposto que incidiu sobre as aquisições de materiais de embalagens, energia elétrica e bens do ativo fixo.

Lembro que contrariando esse entendimento, a norma citada não se destina àquele contribuinte que realiza a venda de produtos agropecuários com isenção do ICMS e sim àquele que opera na etapa posterior, que adquire mercadoria isenta ou não tributada, e que tem a sua operação de saída subsequente normalmente tributada. Ou seja, somente este poderá aproveitar os créditos fiscais de ICMS referentes às operações anteriores à desonerada, de acordo com a sistemática da não cumulatividade do ICMS.

Situação que se aplica ao estabelecimento industrial que adquirisse a carne e/ou outros produtos comestíveis resultantes do abate, com isenção do imposto, para fins de os utilizar como insumos do seu processo fabril, resultando na fabricação de produtos, cujas saídas posteriores sejam tributadas normalmente.

No caso em análise, considerando que foi a autuada quem promoveu saídas amparadas com a dispensa, equivalente a isenção, do pagamento do imposto, usufruindo o benefício previsto no art. 271 do RICMS/2012, 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.

Sob este aspecto, trago o entendimento da DITRI acerca da matéria, sobre o qual me alinho, em resposta a uma consulta formal manifestada no parecer DITRI nº 37866/2019.

“Da análise da presente consulta, entendemos necessário esclarecer inicialmente que a disciplina estabelecida no art. 20, § 6º, da Lei Complementar nº 87/96, se aplica

exclusivamente ao contribuinte que realiza saídas tributadas de produtos agropecuários que tenham sido adquiridos sob o amparo da isenção do imposto. Ao contrário, as operações de comercialização de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, realizadas por estabelecimento abatedor que atenda à legislação sanitária estadual ou federal, são operações não tributadas, alcançadas pela dispensa do lançamento e pagamento do imposto, na forma prevista no art. 271, inciso II, do RICMS/BA (Dec. nº 13.780/12), a saber:

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

(...)

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’.

Dessa forma, as saídas não tributadas dos produtos comestíveis resultantes do abate do gado bovino efetuadas pela Consulente se submetem à regra geral de vedação do crédito fiscal estabelecida na legislação tributária estadual, e que segue o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS previsto no inciso I do § 2º do art. 155 da CF/88, ou seja, é assegurado ao contribuinte o direito à apropriação do crédito fiscal relativo às aquisições de bens, insumos e matérias-primas utilizadas na atividade produtiva, desde que as saídas subsequentes dos produtos sejam tributadas ou, não o sendo, que haja regra expressa de manutenção de crédito.

Considerando, porém, que no âmbito do Estado da Bahia as operações com produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino, suíno, equino, caprino, ovino, asinino e muar, efetuadas por estabelecimento abatedor que atenda à legislação sanitária estadual ou federal, estão dispensadas do lançamento e do pagamento do ICMS, sem previsão expressa de manutenção de crédito, a conclusão é no sentido de que a Consulente não poderá se apropriar do imposto vinculado às aquisições de energia elétrica, bens do ativo, embalagens e demais insumos utilizados em sua atividade de abate de gado bovino, no tocante aos produtos com saídas não tributadas. Prevalece, nessa hipótese, a regra de estorno disciplinada no art. 312, inciso II, do RICMS/BA:

‘Art. 312. 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:

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; ’.

Por outro lado, tratando-se de saídas tributadas de couro (produto não comestível resultante do abate), poderá a Consulente efetuar a apropriação do crédito fiscal, sempre observando a proporção das saídas tributadas.”. (Grifo do relator).

O entendimento da DITRI acima exposto encontra total respaldo na legislação do ICMS e se amolda ao presente caso.

Nesse sentido destaco o disposto no art. 312, § 4º do RICMS/2012:

Art. 312. 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: (...)

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados. (Grifo do relator).

A glosa dos créditos fiscais, segundo o autuante, decorreu da apropriação desses valores de aquisições de material destinado a uso e consumo do estabelecimento, que em qualquer hipótese, mesmo que resulte em produtos cujas saídas sejam tributadas, o contribuinte não teria direito ao crédito fiscal atualmente, pois, apesar de previsto no art. 20 acima transcrito, a utilização desses

créditos somente será admitida a partir de 1º/01/2033, conforme determina a citada Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 33, inc. I:

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

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; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019).

A diligência determinada pelos membros dessa 2ª JJF em 18/05/2022 para que o órgão preparador intimasse a autuada para informar detalhadamente onde, como, quando e em qual etapa as mercadorias adquiridas, listadas no levantamento são utilizadas do processo industrial, especialmente quanto às embalagens, se mostrou pertinente e esclarecedora, resultando na manifestação do contribuinte, que dentre os itens arrolados pelo autuante, esclareceu que parte destas mercadorias foram utilizadas no processo de embalagens dos produtos.

Restou demonstrado que integram o rol de mercadorias empregadas na etapa de acondicionamento dos produtos os seguintes itens: (1) Embalagens; (2) Filme Encolhível; (3) Caixas de Papelão; (4) Fita Adesiva DBA; e (5) Ribbon.

Este último item identificado como Ribbon, se trata de “... uma película entintada utilizado em materiais expostos a riscos de atrito e/ou severas condições ambientais, produto químicos por serem materiais mais exigentes e resistentes.”, segundo sítio do fabricante (<https://www.ribbon.com.br/ribbon-resina>) e são utilizados para a impressão em aplicações como poliéster, polietileno, BOPP, PVC e etiquetas autoadesivas plásticas, sendo ideais é ideal para aplicação na indústrias automotivas, produtos eletrônicos, contato com alimento, dentre outras aplicações onde as informações além de serem de suma importância precisam ser protegidas, ou seja, material complementar de embalagem.

No caso, o contribuinte tem direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de material de embalagem, conforme art. 309, inc. I, alínea “b” do RICMS/2012:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos: (...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil; (Grifos do relator).

A questão central a ser ponderada na decisão da lide, consiste em caracterizar os itens arrolados na autuação como insumos ou como materiais de uso ou consumo do estabelecimento, ponderando as características de cada um deles e o emprego no processo produtivo da autuada, que restou demonstrado que efetivamente se trata de material destinado ao uso ou consumo do estabelecimento.

Sobre os itens arrolados no demonstrativo da infração se conformam como materiais de uso e consumo, sendo utilizados nas atividades de apoio administrativo, comercial e operacional do contribuinte, inclusive quanto as mercadorias adquiridas com o CFOP 1.102 (Compra para comercialização, sob o qual se classificam as compras de mercadorias a serem comercializadas), a autuada não trouxe aos autos prova de que as adquiriu para comercializar.

Assim sendo, à luz da legislação, como destacado linhas acima, a norma não autoriza o sujeito passivo utilizar como crédito fiscal o valor do imposto cobrado em operações de que tenha resultado da entrada de mercadorias, bens ou materiais para uso e consumo próprio do estabelecimento.

Contudo, baseado no disposto do art. 309, inc. I, alínea “b” combinado com o art. 312 § 4º, ambos do RICMS/2012, deverá ser reconhecido o direito ao crédito decorrente das aquisições de embalagens, proporcionalmente às saídas tributadas em relação às saídas totais.

Tendo em vista que o autuante no CD, fl. 70, calculou para o período fiscalizado a relação entre os montantes mensais de saídas tributadas e as saídas totais de mercadorias, de ofício, apliquei esses percentuais mensais aos valores dos créditos fiscais estornados no levantamento, exclusivamente aos valores correspondentes aos itens: (1) Embalagens; (2) Filme Encolhível; (3) Caixas de Papelão; (4) Fita Adesiva DBA; e (5) Ribbon, de modo a reconhecer como devido os valores dos créditos proporcionalmente as saídas tributadas.

A seguir, demonstro os valores das proporções entre as saídas isentas sobre o total de saídas em cada período fiscalizado:

Período	Saídas		
	Isentas	Total	Isentas/Total
jan-18	19.122.057,94	19.769.604,31	96,72%
fev-18	15.325.390,33	15.865.288,17	96,60%
mar-18	17.514.220,30	17.901.461,24	97,84%
abr-18	14.860.550,37	15.244.243,78	97,48%
mai-18	16.429.293,69	16.785.018,99	97,88%
jun-18	16.939.984,97	17.454.234,81	97,05%
jul-18	18.886.772,64	19.199.975,86	98,37%
ago-18	18.157.345,61	18.483.955,89	98,23%
set-18	15.561.124,81	15.851.381,58	98,17%
out-18	18.402.611,58	18.719.713,62	98,31%
nov-18	17.243.036,91	17.499.349,75	98,54%
dez-18	18.808.793,20	19.053.298,80	98,72%
jan-19	18.348.496,96	18.682.699,59	98,21%
fev-19	17.025.884,60	17.216.529,71	98,89%
mar-19	15.518.386,32	15.701.386,78	98,83%
abr-19	14.315.313,90	14.472.330,00	98,92%
mai-19	18.040.365,87	18.211.038,45	99,06%
jun-19	15.769.977,86	15.902.373,00	99,17%
jul-19	19.577.448,89	19.733.299,15	99,21%
ago-19	18.194.359,56	18.358.907,55	99,10%
set-19	16.276.313,29	16.345.537,29	99,58%
out-19	19.072.397,70	19.162.292,10	99,53%
dez-19	21.219.826,47	21.293.083,41	99,66%
mar-20	18.653.564,60	18.776.095,71	99,35%
abr-20	12.002.168,34	12.081.782,19	99,34%
mai-20	3.709.406,22	3.721.948,09	99,66%
jun-20	1.980.580,98	2.035.082,36	97,32%
jul-20	3.570.739,58	3.639.925,98	98,10%
ago-20	5.098.084,51	5.149.024,39	99,01%
set-20	8.529.650,16	8.583.495,98	99,37%
out-20	10.709.301,30	10.784.487,59	99,30%
nov-20	12.129.204,71	12.279.912,45	98,77%
dez-20	14.599.636,99	14.849.090,09	98,32%

Refeitos os cálculos, restou como devido o imposto no valor de R\$ 249.872,22, conforme demonstrativo:

Período	Valor Lançado	Valor Retificado	Diferença
jan-18	20.190,66	19.587,32	603,34
fev-18	14.392,06	14.012,58	379,48
mar-18	2.094,44	2.075,06	19,38
abr-18	8.380,11	8.193,19	186,92
mai-18	6.541,14	6.478,47	62,67
jun-18	11.633,30	11.362,00	271,30
jul-18	18.844,96	18.673,56	171,40
ago-18	14.572,00	14.389,32	182,68
set-18	18.047,74	17.789,58	258,16
out-18	19.751,45	19.596,79	154,66
nov-18	20.396,95	20.276,64	120,31
dez-18	11.434,25	11.358,40	75,85
jan-19	11.994,63	11.846,83	147,80
fev-19	9.995,90	9.900,89	95,01
mar-19	3.956,38	3.953,64	2,74
abr-19	9.778,05	9.760,02	18,03
mai-19	4.738,91	4.724,40	14,51
jun-19	6.828,25	6.811,00	17,25
jul-19	12.592,93	12.577,94	14,99
ago-19	3.367,23	3.361,50	5,73
set-19	3.093,03	3.092,98	0,05
out-19	652,12	652,12	0,00
dez-19	7.803,46	7.800,90	2,56
mar-20	1.547,92	1.545,32	2,60
abr-20	2.476,51	2.476,51	0,00
mai-20	47,29	47,27	0,02
jun-20	222,33	222,33	0,00
jul-20	2.658,73	2.653,62	5,11
ago-20	398,32	398,32	0,00
out-20	1.437,36	1.436,89	0,47
nov-20	2.355,20	2.347,81	7,39
dez-20	469,03	469,03	0,00
Totais	252.692,64	249.872,23	2.820,42

Portanto, tenho a infração como parcialmente subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269275.0024/21-7**, lavrado contra **FRIGORÍFICO REGIONAL DE ALAGOINHAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 249.872,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR