

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0001/23-3
RECORRENTE - BRF S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0037-03/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0123-12/25-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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte 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 carga 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 3ª 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. O Autuante presta **informação fiscal** à fl. 140 dos autos. A JJF 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**, o Autuante presta **Informação Fiscal** à fl. 151 do PAF. Informa que, conforme novo demonstrativo de crédito fiscal indevido, 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.

A Junta julgadora proferiu o seguinte voto:

VOTO

O presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, 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 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, 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 inconstitucionalidade 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 carga 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.

Observe 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 insito no aludido art. 2º do Decreto nº 7.799/00.

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

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

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

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

I - sujeitas à substituição tributária;

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

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

Observe 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.

Fora apresentado Recurso Voluntário às fls. 214/41. Inicialmente relatou quanto à tempestividade da peça recursal, descreveu os fatos antecedentes da autuação, reproduziu as duas imputações, apresentou novamente, resumidamente, as alegações da impugnação e, passou arguir a razões recursais.

Suscita preliminar de **nulidade por Impossibilidade de alteração dos fundamentos da autuação (Infração 2)**. Pede pelo reconhecimento da improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que **(i)** o v. Acórdão Recorrido manteve as cobranças com base em fundamentos jurídicos completamente diferentes do que aqueles que originalmente justificaram o lançamento; e **(ii)** os artigos 146 e 149 do CTN vedam que a decisão administrativa inove em relação ao lançamento tributário.

Afirma que o único fundamento que justificou a lavratura do Auto de Infração foi o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00. Na visão da Fiscalização, esse dispositivo vedaria o aproveitamento cumulativo **(i)** dos créditos presumidos de ICMS previstos pelo artigo 2º do Decreto nº 7.799/00, e **(ii)** da redução da base de cálculo do imposto prevista pelo artigo no artigo 268, inciso XIV do RICMS/BA. Contudo foi mantida a cobrança com base em fundamentos jurídicos completamente diferentes. Isso porque argumentou que os artigos 2º, parágrafo único e 6º, ambos do Decreto nº 7.799/00, vedariam o aproveitamento dos créditos presumidos de ICMS em relação a saídas sujeitas a carga fiscal inferior a 12% do valor da operação.

Destaca que, ao alterar os fundamentos jurídicos da cobrança referente à Infração 2, o v. Acórdão Recorrido reconheceu, logicamente, a improcedência das razões que originalmente justificaram essa exigência. Afinal, o dispositivo legal inicialmente apresentado pela Fiscalização (artigo 4º do Decreto nº 7.799/00) não foi suficiente para justificar a cobrança, de modo que os próprios Julgadores entenderam ser necessária a apresentação de novos fundamentos. Contudo, o que deixou de considerar o v. Acórdão Recorrido é que é vedado ao julgador administrativo inovar nas razões do Auto de Infração, com o objetivo de manter a cobrança com base em fundamentação completamente diferente do que aquela originalmente foi estipulada pela autuação.

Salienta que permitir o julgador administrativo pudesse usurpar a competência do Fiscal Autuante, possibilitando-lhe propor novos fundamentos e motivos para justificar o lançamento, significaria retirar-lhe a posição de neutralidade no processo administrativo. Mais do que isso, significaria clara violação à segurança jurídica, já que exigiria do contribuinte defender-se de novas acusações a cada instância do contencioso administrativo, o que evidentemente não se pode admitir.

Afirma que não por outro motivo, o artigo 146 do CTN veda que eventuais alterações nos critérios jurídicos do lançamento tenham efeitos retroativos, ainda que sejam introduzidas por decisão administrativa ou judicial. De forma similar, o artigo 149 do CTN restringe as hipóteses em que há a possibilidade de revisão de ofício do lançamento. Em resumo, apenas há essa possibilidade quando verificado fato novo, não conhecido quando do lançamento original; ou quando é constatada a prática de dolo, de fraude ou de simulação pelo contribuinte – o que não ocorreu neste caso.

Dessa forma, reporta ser certo que **(i)** o próprio v. Acórdão Recorrido deixou claro que os fundamentos originais do lançamento são insuficientes para manter a cobrança ora discutida; e **(ii)** os artigos 146 e 149 do CTN vedam que o julgador administrativo inove nos fundamentos que originalmente justificaram o lançamento, logo, deve ser determinado o cancelamento da Infração 2.

No mérito, pede pela reforma parcial da decisão recorrida devido a **aquisições de bens equivocadamente considerados pela Fiscalização como sendo para uso e consumo (infração 1)**. Assinala dois argumentos para reforma, a primeira é pelo **(a) direito ao aproveitamento de**

créditos de ICMS nas aquisições de bens intermediários.

Disse que apesar de a Recorrente ter demonstrado que as mercadorias autuadas configuram produtos intermediários de sua atividade, sendo que foi mantida integralmente a glosa dos créditos de ICMS, com base na alegação de que o simples fato de o estabelecimento autuado realizar atividades comerciais impediria qualquer aproveitamento de crédito de ICMS em relação esses produtos. Contudo, não procede a glosa de créditos de ICMS determinada pelo Auto de Infração e convalidada pelo v. Acórdão Recorrido. Afinal, o simples fato de o estabelecimento autuado praticar atividades comerciais não impede que ele apure créditos de ICMS em relação aos bens intermediários adquiridos, os quais são indispensáveis à sua atividade (seja ela de natureza industrial ou comercial).

Afirma que a Recorrente demonstrou que os bens listados pelo Auto de Infração são utilizados pela filial autuada diretamente em sua atividade, o que lhe permite aproveitar créditos correspondentes ao imposto incidente nas respectivas aquisições, com fundamento no artigo 20, *caput*, da Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996 ("LC 87/96"). Sabe-se, os bens de uso e consumo são aqueles regularmente utilizados pelo contribuinte, que não são consumidos ou essenciais à sua atividade comercial ou industrial. Os bens intermediários, por sua vez, são aqueles essenciais à atividade do contribuinte, ainda que empregados indiretamente na atividade comercial ou industrial. Ou seja, de um lado estão os bens de uso e consumo que, ainda que empregados ou consumidos na atividade regular da empresa, não se relacionam direta ou indiretamente com o processo produtivo. Por outro lado, os bens intermediários são aqueles bens empregados direta ou indiretamente na atividade comercial ou industrial, sem os quais se torna inviável essa atividade do contribuinte.

Reporta que recentemente, o Colendo do STJ reafirmou seu entendimento consolidado de que os produtos intermediários, isto é, aqueles necessários à atividade-fim do contribuinte e que se desgastam gradativamente nessa atividade, ainda que de forma indireta, geram direito a crédito de ICMS (*vide julgamento dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.775.781/SP*). No caso concreto, o estabelecimento autuado realiza atividade de distribuição de produtos alimentícios frigorificados/congelados. Como se sabe, a fabricação e a distribuição de produtos alimentícios demanda cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados, com a refrigeração adequada dos alimentos manuseados e, posteriormente, acondicionados para venda, com os procedimentos de esterilização do ambiente fabril/de armazenagem etc. Por conta disso, para a produção e a distribuição dos alimentos é necessária uma série de equipamentos e bens essenciais para garantir os padrões de qualidade e de esterilidade dos produtos das marcas BRF, conforme se observa da lista de bens adquiridos pela Recorrente e de suas respectivas destinações dentro do processo produtivo (doc. 5 da Impugnação).

Disse o quão necessário é a higienização dos aparelhos de condicionamento da unidade da Recorrente com o gás HCFC-141b. Não há dúvidas de que esse bem é enquadrado como bem intermediário de sua atividade, uma vez que, sem ele, os produtos da Recorrente sofreriam graves riscos de contaminação. De forma bastante similar, também não há como negar a indispensabilidade do gás amônia (NH₃) para a atividade-fim da Recorrente, tendo em vista a sua utilização para esterilização da câmara fria em que são acondicionados os produtos fabricados pela BRF.

Acrescenta que, de igual modo, também não dúvidas de que o gás GLP também se enquadra como bem intermediário utilizado na atividade-fim da Recorrente, tendo em vista tratar-se do combustível que abastece as empilhadeiras do estabelecimento autuado (sem as quais, por sua vez, a atividade da Recorrente seria inviável, dado o volume de mercadorias estocadas e comercializadas pelo estabelecimento autuado). Dessa forma, resta claro que, de fato, os itens adquiridos pela Recorrente cujos créditos foram glosados dizem respeito a verdadeiros bens intermediários, que são utilizados na atividade-fim da Recorrente, mostrando improcedente a alegação fiscal de que se trataria de meros bens de uso e consumo.

Salienta que o direito ao aproveitamento dos créditos nas aquisições de bens intermediários

decorre do próprio princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da CF nos artigos 19 e 20 da LC 87/96 e, ainda, nos artigos 28 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Roga para o princípio da não-cumulatividade, e reafirma que o direito de crédito da Recorrente possui amparo no artigo 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 ser nítida a classificação dos materiais abaixo listados como material intermediário do estabelecimento autuado. Afinal, trata-se de bens sem os quais não é possível a consecução da atividade-fim da Recorrente (ainda que se trate de atividade comercial).

GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS HCFC R141B 99,8% CAM FRIG CIL 13,6KG HCFC GAS COMPOSITION: R141B PURITY_DEGRE
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P
GAS GLP A GRANEL LIQUEFIED PETROLEUM GAS SUPPLY_DETAIL: I
GAS AA NH3 99,5% GRAN ANHYDROUS AMMONIA GAS COMPOSITION: NH3 P

Dessa forma, sustenta que não há dúvidas de que o v. Acórdão Recorrido deve ser reformado, tendo em vista que os créditos aproveitados pela Recorrente são legítimos, já que decorrem de aquisições de produtos intermediários, todos indispensáveis para a atividade do estabelecimento autuado.

No outro argumento de reforma, assinala que o **(b) direito ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens de uso e consumo: o princípio constitucional da não-cumulatividade**. Reporta novamente que o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens de uso e consumo advém do próprio princípio da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da CF, já transcrito anteriormente, o qual reflete um direito “de abatimento” que o contribuinte tem em relação ao ICMS que incide sobre as entradas de mercadorias em geral. E, que de acordo com a CF, não dão direito a crédito para compensação com o imposto devido nas operações seguintes apenas as entradas isentas ou não tributadas. Nesse aspecto, a CF é taxativa. Por isso, exceção feita a esses casos, qualquer vedação a créditos é inconstitucional. Diante disso, inclusive, o artigo 20 da LC 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS incidente na aquisição de bens de uso e consumo.

Ressalta que a rigor, a LC 87/96 não criou direito novo aos contribuintes, mas apenas deixou clara a abrangência do princípio da não-cumulatividade. Apesar de ter reconhecido o direito dos contribuintes ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de bens destinados a uso e consumo do estabelecimento (os quais, logo, não seriam insumos), a LC 87/96, com as sucessivas alterações promovidas pelas Leis Complementares nº 92, de 23.12.1997, nº 99, de 20.12.1999, nº 114, de 16.12.2002, nº 122, de 12.12.2006, nº 138, de 29.12.2010, e Lei Complementar nº 171, de 27.12.2019 (“LC 171/19”), estabeleceu uma limitação temporal ao aproveitamento de tais créditos. De acordo

com o artigo 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 determinados marcos temporais. Atualmente, o artigo 33, inciso I da LC 87/96, 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 1º.1.2033.

Consigna 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. E que 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, o que não é o caso.

Disse que de fato, o artigo 155, § 2º, inciso XII da CF, estabelece que cabe à lei complementar *“disciplinar o regime de compensação”* do ICMS. Contudo, tal previsão não autoriza a lei complementar a limitar o princípio da não-cumulatividade do ICMS, mas apenas discipliná-lo, respeitando-se as duas únicas hipóteses de vedação ao crédito trazidas pela CF. Portanto, é inconstitucional a limitação temporal ao aproveitamento de créditos de ICMS prevista no artigo 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. Acrescenta que, não obstante a clara inconstitucionalidade dessa vedação, o artigo 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96 também não admite o crédito nas aquisições de bens de uso e consumo, condicionando o aproveitamento desses créditos ao prazo previsto pela LC 87/96.

Diz ser evidente que a aquisição de mercadorias destinadas ao uso e consumo dos estabelecimentos não se enquadra nas hipóteses de isenção ou de não incidência previstas na CF como únicas hipóteses legítimas de vedação ao crédito de ICMS. No caso em análise, não se está diante de operações isentas ou não tributadas, mas, ao contrário, todas as aquisições de produtos realizadas pela Recorrente foram tributadas. O fato de supostamente tais bens serem enquadrados como sendo de uso e consumo, *o que se admite apenas para argumentar*, não autoriza o Fisco a glosar os créditos de ICMS.

Afirma que não há dúvidas, portanto, de que a vedação ao crédito de ICMS nas aquisições de bens destinados a uso ou consumo imposta pelo artigo 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 não prevista na CF.

Sustenta que resta claro, portanto, que também por esse motivo o v. Acórdão Recorrido deve ser reformado, para que a Infração 1 seja inteiramente cancelada.

Na outra alegação pede pela **improcedência da glosa dos créditos presumidos de ICMS aproveitados pela recorrente (infração 2)**. Ressalta que a Recorrente é pessoa jurídica que atua no ramo alimentício, notadamente no comércio de carne e produtos derivados. Em sua atividade, realiza a venda de seus produtos para consumidores localizados tanto no Estado da Bahia, como, também, nos demais Estados da Federação. Especificamente no que se refere às vendas interestaduais, as operações realizadas pela Recorrente são beneficiadas por dois benefícios fiscais concedidos pelo Estado da Bahia, quais sejam, **(i)** aproveitamento de créditos presumidos de ICMS, com fundamento no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00; e **(ii)** redução da base de cálculo do imposto, com fundamento no artigo 268 do RICMS/BA.

Destaca que, em nenhum momento, a Fiscalização e/ou o v. Acórdão Recorrido questionaram o enquadramento das operações realizadas pela Recorrente 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 pela Recorrente cumprem com os requisitos estipulados tanto para a aplicação do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 (que trata do aproveitamento de créditos presumidos de ICMS) quanto para a aplicação do artigo 268 do RICMS/SP (que trata da redução de base de cálculo do imposto).

Consignou que ambos os benefícios fiscais previstos pela legislação baiana são aplicados em

relação a saídas interestaduais envolvendo carne e seus derivados – exatamente como ocorreu nas operações realizadas pela Recorrente, conforme pode ser visto por meio das Notas Fiscais apresentadas com a Impugnação, juntadas apenas por amostragem (doc. 6 da Impugnação). Contudo, a despeito de não haver dúvidas de que as operações interestaduais envolvendo carnes e seus derivados cumprem com os requisitos de aplicação tanto do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 quanto do artigo 268 do RICMS/BA, o fato é que, ainda assim, a Fiscalização entendeu ser indevido o aproveitamento dos créditos presumidos pela Recorrente, o que foi mantido pelo v. Acórdão Recorrido, ainda que com base em fundamentação jurídica completamente diferente do que aquela originalmente estabelecida pelo Auto de Infração.

Reafirma que os fundamentos originalmente apresentados pela Fiscalização e os novos fundamentos apresentados pelo v. Acórdão Recorrido não impedem o aproveitamento dos créditos presumidos pela Recorrente.

Assinala outra alegação, fatos da **improcedência do fundamento do Auto de Infração – inaplicabilidade do artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 ao caso concreto**. Reitera a justificativa utilizada pela Fiscalização para lavrar o Auto de Infração foi a de que o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 vedaria o aproveitamento do crédito presumido do ICMS previsto pelo artigo 2º do mesmo Decreto nº 7.799/00 em relação a operações submetidas ao regime da substituição tributária e/ou sujeitas a outros benefícios fiscais. Contudo, conforme foi implicitamente reconhecido pelo v. Acórdão Recorrido ao alterar completamente a fundamentação do Auto de Infração, esse entendimento adotado pela Fiscalização está equivocado, pois não reflete a norma prescrita no artigo 4º do Decreto nº 7.799/00.

Disse que de fato, o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 determina que a “*redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E [do Decreto nº 7.799/00]*” não é aplicável às operações submetidas ao regime da substituição tributária e/ou já sujeitas a outros benefícios fiscais:

Nota por meio da literalidade da norma, as restrições previstas pelo artigo 4º são aplicáveis apenas à “*redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E [do Decreto nº 7.799/00]*”, sendo certo que apenas esse benefício fiscal é que não deve ser aplicado sobre operações submetidas ao regime da substituição tributária e/ou já sujeitas a outros benefícios fiscais. Em outras palavras, de maneira contrária ao que alegou a Fiscalização, as restrições estabelecidas pelo artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 não são aplicáveis ao aproveitamento de créditos presumidos previstos pelo artigo 2º do Decreto nº 7.799/00, de forma a não existir no Decreto nº 7.799/00 qualquer vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos previstos em seu artigo 2º pela Recorrente.

Diz ser necessário considerar que o artigo 111 do CTN determina que a legislação tributária que trata sobre benefícios fiscais deve ser interpretada literalmente. Assim, se o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 determina que as reduções de base de cálculo previstas nos artigos 1º, 3º-B e 3º-E do mesmo Decreto nº 7.799/00 não podem ser aplicadas às operações sujeitas à substituição tributária e/ou sujeitas a outros benefícios fiscais, não se pode se extrair a equivocada conclusão, adotada pela Fiscalização, de que essa vedação seria aplicável também ao aproveitamento de crédito presumido previsto no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00!

Diante disso, afirma que a Fiscalização não poderia jamais glosar os créditos presumidos do imposto aproveitados pela Recorrente com base no entendimento de que o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 vedaria a redução da base de cálculo prevista nos artigos 1º, 3º-B e 3º-E do mesmo Decreto nº 7.799/00 de forma cumulativa com outros benefícios fiscais. Nada mais absurdo e incongruente!

Sustenta que não bastasse a literalidade do artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 afastar a possibilidade de sua aplicação ao caso dos autos, também a interpretação histórica dessa norma confirma a improcedência do Auto de Infração. De fato, quando da promulgação do Decreto nº 7.799/00, em 10.5.2000, a redação original do seu artigo 4º previa que tanto a redução da base de cálculo prevista no seu artigo 1º quanto o aproveitamento de crédito presumido de ICMS do seu artigo 2º não poderiam ser aplicados para operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária e/ou já contempladas por benefícios fiscais. Contudo, o que a Fiscalização deixou de considerar é

que, desde 1º.11.2011, com o início da vigência do Decreto nº 13.339/11, a menção ao benefício fiscal previsto no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 (aproveitamento de créditos presumidos) foi excluída do texto do artigo 4º do Decreto nº 7.799/00. Ou seja, o próprio Estado da Bahia deliberadamente optou por excluir o benefício fiscal previsto pelo artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 da vedação ao aproveitamento de benefícios fiscais cumulativos prevista no artigo 4º do mesmo Decreto nº 7.799/00.

Ressalta que a vedação ao aproveitamento dos créditos presumidos de ICMS previsto no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 em concomitância com outros benefícios fiscais permaneceu válida apenas até 31.10.2011. A partir de 1º.11.2011, o Estado da Bahia passou a autorizar o aproveitamento de créditos presumidos de ICMS previsto no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 em concomitância com outros benefícios fiscais. Por tais razões, é improcedente o entendimento adotado pela Fiscalização de que a Recorrente não pode aproveitar os créditos presumidos de ICMS previstos no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 em operações beneficiadas com a redução da base de cálculo prevista no artigo 268, inciso XIV do RICMS/BA, tendo em vista que a base legal utilizada pela Fiscalização não é aplicável ao caso concreto.

Disse que, ao alterar completamente a fundamentação do Auto de Infração, reconheceu que, de fato, o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 não é capaz de justificar a autuação, já que não veda o aproveitamento cumulativo do crédito presumido do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 com a redução da base de cálculo prevista pelo artigo 268, inciso XIV do RICMS/BA.

Aponta caso idêntico ao presente - em que se discutiu também a glosa de créditos presumidos apurados com base no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00, por a Fiscalização ter inicialmente entendido que esse benefício não poderia ser utilizado cumulativamente com outros benefícios fiscais -, as próprias Autoridades Fiscais revisaram a autuação fiscal, para reconhecer que, após 1º.11.2011, as restrições impostas pelo artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 não são aplicáveis para o aproveitamento de créditos presumidos do artigo 2º do mesmo Decreto nº 7.799/00, tendo a decisão da 3ª JF do CONSEF (A-0260-03/16) ratificado esse entendimento.

Nota que, no caso mencionado acima, a própria Fiscalização identificou que se equivocou ao desconsiderar as alterações ocorridas na redação do artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 e, a partir disso, reconheceu que *“não tem vedação de aplicação do benefício do art. 2º do Dec. nº 7.799/00 para operações sujeitas à substituição tributária”*. Ou seja, no fim do dia, a própria Fiscalização reconheceu que, a partir de 1º.11.2011, a vedação prevista no artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 deixou de ser aplicável aos créditos presumidos previstos no artigo 2º do mesmo Decreto nº 7.799/00. Como visto, a 3ª JF do CONSEF ratificou o entendimento ‘revisado’ da Fiscalização de que, após 1º.11.2011, o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 não traz qualquer vedação para o aproveitamento do crédito presumido previsto no artigo 2º do Decreto nº 7.799/00. Logo, com base em tudo o que foi exposto, resta demonstrada a improcedência do Auto de Infração em relação à Infração 2, por ausência de base legal para a glosa dos créditos presumidos em questão.

Alega improcedência dos fundamentos do v. Acórdão Recorrido – o artigo 2º, parágrafo único, e o artigo 6º, do Decreto nº 7.799/00, não vedam o aproveitamento do crédito presumido. Afirma que a decisão de piso inovou em relação ao Auto de Infração, para utilizar-se de novos fundamentos jurídicos para manter a cobrança prevista pelo Auto de Infração em relação à Infração 2. Nesse sentido, os julgadores da 3ª JF passaram a fundamentar a autuação com base (i) no parágrafo único, do artigo 2º do Decreto nº 7.799, que veda o aproveitamento do crédito presumido do *caput* do dispositivo em relação a saídas sujeitas a alíquotas inferiores a 12% do valor da operação; e (ii) no artigo 6º do Decreto nº 7.799/00, que supostamente exigiria que todas as operações submetidas à sistemática do Decreto nº 7.799/00 estejam sujeitas a uma carga fiscal correspondente a 10% do valor da operação. Contudo, de forma diversa do que sustentou o v. Acórdão Recorrido, nenhum dos mencionados dispositivos impede que a Recorrente aproveite concomitantemente o crédito presumido do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 com a redução de base de cálculo do artigo 268, inciso XIV do RICMS/BA.

Reportou que o parágrafo único, do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 determina que o crédito

presumido previsto pelo *caput* desse mesmo artigo apenas pode ser aproveitado em relação a operações sujeita a **alíquota** igual ou superior a 12%. De fato, no contexto destes autos, **todas** as operações autuadas foram tributadas com base em alíquotas iguais ou superiores a 12%, de modo que, objetivamente, atenderam ao requisito exigido pelo mencionado parágrafo único para o aproveitamento do crédito presumido de ICMS. Apresenta o caso da Nota Fiscal nº 6.897.610 (doc. 8 da Impugnação), que amparou operação submetida à alíquota 12%:

Código Produto	Descrição do Produto/Serviço	Item	NCM/SH	CST	CFOP	UN	Qtd	Valor Unit.	Valor Total	Desconto	B Cálculo ICMS	Valor ICMS	IPF	Alíquota	ICMS
500727	FRANGO A PASSARINHO CONG SADA PT 1KG	1	02071400	020	6152	CX	50,000	78,64	3.932,00	0,00	2.293,93	275,27	0,00	12	0
500404	CARNE CONG DE SUINO COSSO - BISTECA	2	02032900	020	6152	CX	50,000	118,00	5.900,00	0,00	3.442,06	413,06	0,00	12	0
326118	STEAK FGO EMP CONG MIP 100G PD	3	16023230	000	6152	CX	150,000	32,36	4.853,25	0,00	4.853,25	582,39	0,00	12	0
220981	SHG420 SALSICHA HOT DOG PT 5KG PERDIGAO	4	16010000	000	6152	CX	50,000	93,00	4.650,00	0,00	4.650,00	558,00	0,00	12	0
339657	STEAK FGO EMP CONG MIP 100G SD	5	16023230	000	6152	CX	100,000	33,62	3.361,50	0,00	3.361,50	403,38	0,00	12	0
975501	LINGUIÇA MISTA FRESVAL CONG PT 5KG PERDI	6	16010000	000	6152	CX	50,000	228,00	11.400,00	0,00	11.400,00	1.368,00	0,00	12	0
330130	LINGUIÇA MISTA COZ DEF GRANIEL SADA 20KG	7	16010000	000	6152	CX	15,000	242,20	3.633,00	0,00	3.633,00	435,96	0,00	12	0
340278	LINGUIÇA MISTA DEF PT 2,5KG PERDIGAO	8	16010000	000	6152	CX	10,000	180,15	1.801,50	0,00	1.801,50	216,18	0,00	12	0
239722	MORTADELA PERDIGAO 4 PC CX 14KG	9	16010000	000	6152	CX	70,000	57,54	4.027,80	0,00	4.027,80	483,34	0,00	12	0
239701	MORTADELA FRANGO SADA 4PC CX VAR	10	16010000	000	6152	CX	20,000	67,47	1.349,40	0,00	1.349,40	161,93	0,00	12	0
500744	BACON INTEIRO SADA CX 10KG	11	02101200	000	6152	CX	20,000	144,10	2.882,00	0,00	2.882,00	345,84	0,00	12	0

Salienta que apesar de todas as operações autuadas atenderem ao requisito do parágrafo único, do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00, o v. Acórdão Recorrido ainda assim alegou que a Recorrente estaria impedida de aproveitar os créditos presumidos. Reporta que, na visão dos julgadores da 3ª JJE, o mencionado dispositivo deveria ser interpretado extensivamente (inclusive de forma contrária ao próprio texto de lei), para que fosse vedado o aproveitamento do crédito presumido em relação a operações sujeitas a **carga fiscal** inferior a 12% (e não sujeitas a **alíquota** inferior a esse percentual, conforme efetivamente determina o dispositivo).

Explica que, como já foi mencionado, o artigo 111 do CTN é contundente ao afirmar que os dispositivos que tratam a respeito de benefícios fiscais devem ser interpretados **literalmente**. Ou seja, o legislador complementar não deixou dúvidas de que, em casos como o destes autos, é vedada qualquer interpretação que fuja do sentido literal do texto legal, seja para beneficiar o contribuinte, seja para beneficiar a Fiscalização. Inclusive, ainda antes da aprovação do CTN, a Comissão Especial designada para analisar o seu anteprojeto sugeriu a alteração da redação do atual artigo 111, para que o termo “*literalmente*” pudesse ser substituído por “*restritivamente*”, de modo a sempre garantir a prevalência da interpretação que garantisse o menor benefício fiscal ao contribuinte. Contudo, referida sugestão foi prontamente afastada, justamente pelo fato de o legislador complementar reconhecer que, por meio do mencionado artigo 111, “*o objetivo visado é delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas*”:

140), entre as causas de exclusão do crédito. As sugestões 723 e 913, que propunham se dissesse “restritivamente” em vez de “literalmente”, não foram adotadas porque o objetivo visado é **delimitar a interpretação à letra da lei, sem porém admitir a restrição, em eventual prejuízo do contribuinte, das concessões nela previstas**.

Reafirma que não há dúvidas da improcedência do v. Acórdão Recorrido, que indevidamente interpretou o parágrafo único do artigo 2º do Decreto nº 7.799/00 de maneira contrária ao que se depreende da literalidade do texto legal, prejudicando a Recorrente, que pautou seus atos na interpretação literal do mencionado artigo 2º, conforme a garantia prevista pelo artigo 111 do CTN. Inclusive, como forma de corroborar a improcedência da interpretação sugerida pelo v. Acórdão Recorrido, nas hipóteses em que o Decreto nº 7.799/00 pretendeu referir-se à **carga fiscal** da operação, ele assim o fez expressamente. São os casos, por exemplo, do artigo 3º e do artigo 7-C do Decreto nº 7.799/00:

Percebe-se que, ao longo do diploma legal, o legislador regulamentar foi extremamente criterioso ao distinguir “**alíquota**” de “**carga fiscal**”, de modo que, mais uma vez, mostra-se absolutamente improcedente e irrazoável a pretensão do v. Acórdão Recorrido de ler “carga fiscal” onde o legislador regulamentar optou deliberadamente por estabelecer “alíquota”. Dessa forma, considerando que o texto legal do parágrafo único do artigo 2 do Decreto nº 7.799/00 apenas veda o aproveitamento do crédito presumido em questão em relação a operações com **alíquotas** inferiores a 12% (e não com **carga fiscal** inferior a esse percentual, como sugeriu o v. Acórdão Recorrido), deve ser reconhecido o direito da Recorrente de aproveitar-se do benefício fiscal, já

que todas as operações autuadas estavam sujeitas a alíquotas iguais ou superiores a 12%.

Acrescenta que, o artigo 6º do Decreto nº 7.799/00, também mencionado pelo v. Acórdão Recorrido, não guarda nenhuma relação com a especificidade do caso destes autos, já que apenas regulamenta o dever dos contribuintes de estornarem seus créditos de não-cumulatividade de ICMS em relação às mercadorias posteriormente amparadas por algum dos benefícios fiscais previstos nos artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E, do mesmo Decreto nº 7.799/00.

Esclarece que, apesar de tratar de matéria que não tem nenhuma relação com este caso, ainda assim o v. Acórdão Recorrido, através da transcrição de trechos do Acórdão CJF nº 0069-12/22-VD, mencionou o tal dispositivo, para alegar que todas as operações submetidas à sistemática do Decreto nº 7.799/00 supostamente deveriam estar sujeitas a uma carga fiscal correspondente a 10% do valor da operação.

Disse que ser falsa a premissa da Fiscalização de que os regimes especiais estabelecidos pelo Decreto nº 7.799/00 implicariam sempre a realização de operações sujeitas a carga fiscal correspondente a 10%. Na realidade, inexistente qualquer dispositivo (nem mesmo o mencionado artigo 6º, evidentemente) que exija que as operações sujeitas ao Decreto nº 7.799/00 tenham que ser submetidas a carga fiscal de 10%. Tanto é assim, inclusive, que o próprio Decreto nº 7.799/00, por si só, prevê situações em que operações beneficiadas por seus regimes especiais são submetidas a cargas fiscais diferentes do que os mencionados 10%.

Aponta exemplo, sendo que o próprio artigo 3º do Decreto nº 7.799/00 (transcrito acima) prescreve regime especial correspondente a redução de base de cálculo que resulta em carga fiscal de 7% do valor da operação (e não em 10%, como quer levar a crer o v. Acórdão Recorrido). Outro exemplo que ilustra a improcedência da argumentação do v. Acórdão Recorrido é o artigo 1º do Decreto nº 7.799/00, que prevê uma redução de base de cálculo de 41,176% em relação às operações de saídas internas descritas pelo dispositivo.

Considerando que, a partir da publicação da Lei Estadual nº 13.461, de 10.12.2015, a alíquota incidente nas operações internas praticadas neste Estado da Bahia passou a ser de 18%, conclui-se que a carga fiscal das operações sujeitas ao regime do mencionado artigo 1º corresponde a 10,59% (e não a 10%, como sugeriu equivocadamente o v. Acórdão Recorrido). Dessa forma, assinala que diante da ausência de qualquer dispositivo que exija que as operações submetidas ao Decreto nº 7.799/00 sejam tributadas com uma carga fiscal de 10%; e, ainda, diante da existência de diversos exemplos de regimes especiais estabelecidos pelo mencionado Decreto que resultam em carga fiscal diferente do que os mencionados 10%, conclui-se pela improcedência da alegação do v. Acórdão Recorrido, de que o mencionado artigo 6º vedaria o aproveitamento do crédito presumido em questão pela Recorrente.

Portanto, mostra-se improcedente a fundamentação utilizada pelo v. Acórdão Recorrido para manter o Auto de Infração, de modo que a mencionada decisão deve ser reformada, para que a autuação seja integralmente cancelada também em relação à Infração 2.

Pede pela **improcedência da aplicação da penalidade prevista pelo artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96**, consequentemente, deve ser ao menos determinado o cancelamento da multa exigida, a qual corresponde a 60% do valor do imposto e tem fundamento no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Nota que a penalidade prevista nesse dispositivo 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 menor do imposto. No caso concreto, a Fiscalização exige da Recorrente, valores supostamente recolhidos a menor a título de ICMS por conta da alegada utilização indevida de créditos do imposto. Disse que a multa prevista pelo artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 **não** é aplicável ao caso dos autos, devendo ser afastada. Contudo, apesar de ser nítida a impossibilidade de aplicação do artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 a este caso, ainda assim o v. Acórdão Recorrido manteve a cobrança da mencionada penalidade, ao fundamento de que,

supostamente, não teria “*competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária*”.

Mostra-se improcedente, pois o contencioso administrativo justamente a função de uma espécie de filtro de legalidade em relação aos lançamentos realizados pela Fiscalização antes de serem executados judicialmente, incumbe ao julgador administrativo cancelar autuações que se mostrem nitidamente contrárias à legislação. Ora, é exatamente esse o caso estes autos. Sendo nítida a impossibilidade de aplicação do artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 a este caso (tendo em vista que o Auto de Infração exige valores a título de principal), compete ao julgador administrativo cancelar a cobrança da penalidade aplicada de forma contrária à legislação, sob pena de descumprimento de seu dever funcional (de realizar o controle de legalidade dos lançamentos postos a julgamento).

Requer-se a reforma do v. Acórdão Recorrido também no que se refere a esse ponto, para que seja reconhecida a improcedência da multa aplicada ao caso. Por fim, ainda que a Fiscalização possa vir a requerer a recapitulação dessa multa, vale ressaltar que essa alteração no lançamento é indevida, uma vez que (i) violaria o artigo 146 do CTN, que prevê a impossibilidade de alteração, com efeitos retroativos, de critério jurídico do lançamento; e, ainda, (ii) violaria o artigo 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.

Finaliza requerendo que:

- seja dado provimento ao Recurso Voluntário, para determinar a reforma parcial do v. Acórdão Recorrido, reconhecendo-se a total improcedência do auto de infração, para declarar a ilegitimidade da autuação tanto em relação à Infração 1 quanto em relação à Infração 2; e, como consequência, para que seja extinto o crédito tributário autuado, nos termos do artigo 156, inciso IX do CTN.
- protesta pela realização de **sustentação oral** de suas razões quando do julgamento deste Recurso Voluntário.

Registrada a presença da Sra. Luiza de Castro Mojica na sessão de videoconferência que acompanhou o julgamento.

É o relatório.

VOTO

O apelo recursal tempestivo (art. 169, I, “b” do RPAF) apresentado visa modificar a decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração devido a lavratura de duas exações: **primeira** – “*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*” e **segunda** – “*Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2021*”, no valor total de R\$ 130.668,80.

A JJF reduziu parcialmente a autuação devido às alegações do contribuinte e após o colegiado de piso converter os autos em diligência (no sentido de verificar a escrita fiscal do contribuinte referente ao imposto destacado nas notas fiscais de saídas), sendo excluído do lançamento **aparelhos de telefone, cartão crachá, eixo toyota, garfo toyota, luva, macacão, pallet, roda, rodizio, rolete, sensor toyota, smartphone**. Devido à diligência foi reduzida a imputação 1 de R\$ 32.817,69 para R\$ 23.280,76 (fls. 152/62 dos autos), que foi acolhida pelos julgadores de primo grau.

Nas razões recursais, o recorrente apresenta as mesmas argumentações, com exceção inovada da preliminar de nulidade **por Impossibilidade de alteração dos fundamentos da autuação (Infração 2)**, que ao meu ver tal alegações se mistura em relação as razões de improcedência da infração 2 referente: “**a**) da glosa dos créditos presumidos de ICMS aproveitados pela recorrente; **b**) do fundamento do Auto de Infração – inaplicabilidade do artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 ao

caso concreto; e c) o artigo 2º, parágrafo único, e o artigo 6º, do Decreto nº 7.799/00, não vedam o aproveitamento do crédito presumido”. Afirma que o único fundamento que justificou a lavratura do Auto de Infração foi o artigo 4º do Decreto nº 7.799/00, sendo que esse dispositivo vedaria o aproveitamento cumulativo (i) dos créditos presumidos de ICMS previstos pelo artigo 2º do Decreto nº 7.799/00, e (ii) da redução da base de cálculo do imposto prevista pelo artigo no artigo 268, inciso XIV do RICMS/BA.

Explica que o motivo para manutenção da exação 2 são completamente diferentes. Isso porque os artigos 2º, parágrafo único e 6º, ambos do Decreto nº 7.799/00, vedariam o aproveitamento dos créditos presumidos de ICMS em relação a saídas sujeitas a carga fiscal inferior a 12% do valor da operação.

Destaca que é vedado ao julgador administrativo inovar nas razões do Auto de Infração, com o objetivo de manter a cobrança com base em fundamentação completamente diferente do que aquela originalmente foi estipulada pela autuação. Salienta que tal fato possibilitou propor novos fundamentos e motivos para justificar o lançamento, o que significaria clara violação à segurança jurídica, já que exigiria do contribuinte defender-se de novas acusações a cada instância do contencioso administrativo, o que evidentemente não se pode admitir.

Afirma que o artigo 146 do CTN veda que eventuais alterações nos critérios jurídicos do lançamento tenham efeitos retroativos, ainda que sejam introduzidas por decisão administrativa ou judicial. De forma similar, o artigo 149 do CTN restringe as hipóteses em que há a possibilidade de revisão de ofício do lançamento. Em resumo, apenas há essa possibilidade quando verificado fato novo, não conhecido quando do lançamento original; ou quando é constatada a prática de dolo, de fraude ou de simulação pelo contribuinte – o que não ocorreu neste caso.

O contribuinte diz que a forma de cálculo do imposto na infração 2, tem fundamento modificado, conforme os arts. 146 e 149 do CTN:

Art. 146 – “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”;

Art. 149 – “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

Olhando a legislação e a vasta jurisprudência do CONSEF (A-0069-12/22-VD e A-0314-12/17, além de julgados da JJF – A-0077-02/22-VD, A-0128-03/21-VD e A-0188-04/21-VD), que foi muito bem citado pelo autuante.

Vejo que, como bem explicado nas decisões citadas, que o crédito presumido não é benefício fiscal, mas 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. No entanto, 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.

E, verificando os demonstrativos constata-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 o já citado - art. 2º do Decreto nº 7.799/00 -, eis que não há a efetiva carga tributária de 12%, 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. Portanto, nas 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%).

Constato que não há nenhuma mudança de fundamento para se encontrar o cálculo do imposto, consequentemente, nego a nulidade conforme suscita o contribuinte, além de também na parte de mérito, as alegações se misturarem, que também, mantenho o resultado posto: *“(a) da glosa dos créditos presumidos de ICMS aproveitados pela recorrente; b) do fundamento do Auto de Infração – inaplicabilidade do artigo 4º do Decreto nº 7.799/00 ao caso concreto; e c) o artigo 2º, parágrafo único, e o artigo 6º, do Decreto nº 7.799/00, não vedam o aproveitamento do crédito presumido”*), onde vejo que foi tudo explicado na decisão de piso.

Destaco ainda, no mérito, que a alegação de que o art. 268, XIV do RICMS/BA, 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%, possibilita o crédito presumido de 2% nas operações interestaduais, de forma que a carga tributária se equipare a das operações internas de 10%. Consequentemente, não vejo 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%. Assim, está correta a acusação fiscal.

Passando para o mérito, da infração 1, referente as mercadorias que ainda constam para cobrança da exigência ao crédito indevido para os materiais de uso e consumo do estabelecimento (GAS GLP A GRANEL, GAS AA NH3 99,5% GRAN e GAS HCFC R141B 99,8% CAM FRIG CIL 13.6 KG HCFC GAS COM).

O recorrente alega dois argumentos para reforma, a primeira é pelo **(a) direito ao aproveitamento de créditos de ICMS nas aquisições de bens intermediários** e **(b) direito ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens de uso e consumo: o princípio constitucional da não-cumulatividade**.

Afirma que tem direito aos créditos referente aos produtos intermediários de sua atividade, mesmo tendo atividade comercial e não industrial, não procede a glosa de créditos de ICMS determinada pelo Auto de Infração, pois não impede que apure créditos de ICMS em relação aos bens intermediários adquiridos, os quais são indispensáveis à sua atividade (seja ela de natureza industrial ou comercial), conforme o fundamento no artigo 20, *caput* da LC nº 87/96. Reportou

para decisão do STJ que reafirmou entendimento consolidado de que os produtos intermediários, isto é, aqueles necessários à atividade-fim do contribuinte e que se desgastam gradativamente nessa atividade, ainda que de forma indireta, geram direito a crédito de ICMS (*vide julgamento dos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.775.781/SP*).

Explicou que o estabelecimento autuado realiza atividade de distribuição de produtos alimentícios frigorificados/congelados, que demanda cuidados especiais com a qualidade dos insumos utilizados, com a refrigeração adequada dos alimentos manuseados e, posteriormente, acondicionados para venda, com os procedimentos de esterilização do ambiente fabril/de armazenagem etc. Por conta disso, para a produção e a distribuição dos alimentos é necessária uma série de equipamentos e bens essenciais para garantir os padrões de qualidade e de esterilidade dos produtos das marcas BRF, conforme se observa da lista de bens adquiridos pela Recorrente e de suas respectivas destinações dentro do processo produtivo.

Disse o quão necessário é a higienização dos aparelhos de condicionamento da unidade da Recorrente com o gás HCFC-141b. Não há dúvidas de que esse bem é enquadrado como bem intermediário de sua atividade, uma vez que, sem ele, os produtos da Recorrente sofreriam graves riscos de contaminação. De forma bastante similar, também não há como negar a indispensabilidade do gás amônia (NH₃) para a atividade-fim da Recorrente, tendo em vista a sua utilização para esterilização da câmara fria em que são acondicionados os produtos fabricados pela BRF.

Acrescenta que, de igual modo, também não há dúvidas de que o gás GLP também se enquadra como bem intermediário utilizado na atividade-fim da Recorrente, tendo em vista tratar-se do combustível que abastece as empilhadeiras do estabelecimento autuado (sem as quais, por sua vez, a atividade da Recorrente seria inviável, dado o volume de mercadorias estocadas e comercializadas pelo estabelecimento autuado). Roga para o princípio da não-cumulatividade, e reafirma que o direito de crédito da Recorrente possui amparo no artigo 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA.

Vejo que poderia ter parcial razão ao contribuinte em relação aos produtos remanescente na infração 1, no entanto, o novo julgamento dos **Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.775.781/SP**, estabelece a utilização dos créditos, sejam eles, para uso ou consumo, ou mesmo, referente ao DIFAL (infração 2), tal procedimento só pode ser aplicada para estabelecimento industrial, onde os insumos/mercadorias, além de interagir com o processo produtivo, tem sua essencialidade para a produção, no qual tais insumos não pode ser excluídos por que são vinculados ao procedimento produtivo da empresa e, o que o contribuinte quer aqui é o seu centro distribuição, operação após a produção das mercadorias ou dos produtos prontos, seja aplicado a decisão do Recurso Especial citado, que proclama que tem que ser comprovada a necessidade para realização da produção industrial.

Destaco que o STJ, nos autos do julgamento dos Embargos de Divergência (EAREsp nº 1.775.781/SP), uniformizou o entendimento da 1ª e da 2ª Turma no sentido de que “à luz das normas plasmadas nos artigos. 20, 21 e 33 da Lei Complementar nº 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim”.

Ao verificar a função de cada produto, constatei que:

GAS GLP A GRANEL - é usado para aquecimento, cozimento, geração de energia e outras aplicações em residências, comércios, indústrias e outros estabelecimentos. Usos comerciais preparar alimentos, aquecer água, aquecer ambientes, alimentar equipamento de eletrodomésticos e industriais, como: **a)** Gerar calor para caldeiras, fornos e cortes térmicos; **b) Propulsar empilhadeiras;** **c)** Queimar resíduos; **d) Abastecer empilhadeiras a gás,** etc. O GLP a granel é uma fonte de energia eficiente, econômica e ecologicamente correta. Ele tem um alto poder calorífico, o que faz com que produza mais calor gastando menos combustível.

GAS AA NH3 99,5% GRAN - O amoníaco e seus derivados (ureia, nitrato de amônio e outros) são usados na agricultura como fertilizantes e componentes de vários produtos de limpeza. O amoníaco é muito usado em ciclos de compressão (refrigeração) devido ao seu elevado calor de vaporização e temperatura crítica. A amônia serve de matéria-prima para um número elevado de aplicações. Ela é utilizada na fabricação de fertilizantes agrícolas, fibras e plásticos, de produtos de limpeza, de explosivos, etc. Entre tantos empregos, podemos destacar: Fertilizantes: sulfato de amônio, fosfato de amônio, nitrato de amônio e ureia.

GAS HCFC R141B 99,8% CAM FRIG CIL 13.6 KG HCFC GAS COM - O gás Refrigerante R141b é um fluido utilizado para realizar limpeza na tubulação. Ele remove óleos e sujeiras além disso elimina toda umidade. Seu uso deve ser controlado pois é um gás poluente, foi especialmente desenvolvido para limpeza de sistemas internos de refrigeração e ar condicionado. Possui ação solvente que remove facilmente os contaminantes presentes no sistema. APLICAÇÕES: Limpeza de sistemas de refrigeração.

Assim, verifiquei que os produtos que foram utilizados para mantê-lo em estado de consumo (refrigeração), que possibilitaram no transporte do produto (propulsar empilhadeira e abastecer empilhadeira com gás), além de outras funções, conforme entendimento uniformizado do STF de que é “*cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade-fim*”, no entanto, como sendo um centro de distribuição não pode ser aplicado para este tipo estabelecimento, sendo aplicado tão somente para estabelecimento industrial, qual teria ser feito na etapa anterior à distribuição da mercadoria.

Para a alegação de **improcedência da aplicação da penalidade prevista pelo artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96**, onde solicita o cancelamento da multa exigida. Afirma que o enquadramento não é aplicável ao caso da apuração indevida de créditos fiscais de ICMS que **não** importe em recolhimento a menor do imposto. Explica que a Fiscalização exige valores supostamente recolhidos a menor a título de ICMS por conta da alegada utilização indevida de créditos do imposto. Disse que a multa prevista pelo artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 **não** é aplicável ao caso dos autos, devendo ser afastada.

Ao consultar a disposição da multa aplicada (Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96):

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno;

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Observando as penalidades da autuação, vejo previstas para as irregularidades apuradas, conforme a descrição acima. Não encontrei nenhuma referência de recolhimento a menor do imposto.

Também este colegiado 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.

Para o fato do requerimento das intimações ou cientificações ao seu representante. Informo que não há impedimento para tal providência seja tomada, no entanto, a intimação ou ciência da tramitação dos processos encontra-se prevista nos arts. 108 e 109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Quanto ao pedido de sustentação oral, sendo um direito privado do representante do recorrente em fazê-la ou não a oratória, o mesmo deve seguir as orientações da carta de serviço da SEFAZ, onde está conforme o disposto no art. 163 do RPAF (Decreto nº 7.629/99) e art. 64-A do Regimento Interno do CONSEF (Decreto nº 7.592/99), onde estes dispositivos demonstram, que após tomar

ciência da publicação da pauta de julgamento (via internet ou D.O.E), o representante deve solicitar através das orientações postas no sítio da SEFAZ.

Assim, após as devidas demarcações das alegações do contribuinte, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário do Auto de Infração, no sentido de manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0001/23-3, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 121.131,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS