

PROCESSO	- A. I. N° 269362.0010/23-0
RECORRETES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COOPERATIVA AGRÁRIA DOS CAFEICULTORES DE SÃO GABRIEL - COOABRIEL
RECORRIDOS	- COOPERATIVA AGRÁRIA DOS CAFEICULTORES DE SÃO GABRIEL - COOABRIEL e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF n° 0172-01/24-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 26/06/2025

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0170-12/25-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO NAS SAÍDAS SUBSEQUENTES. O contribuinte não elide a acusação fiscal que restou evidenciada nos autos. Entretanto, tendo em vista a inexistência de repercussão econômica na utilização indevida dos créditos, fica afastada a cobrança dos valores principais, sendo mantida a multa. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Tratam de Recursos de Ofício e Voluntário (art. 169, I, “a” e “b” do RPAF) apresentados no presente o Auto de Infração, lavrado em 13/06/2023, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 366.536,02, mais multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 001.002.003:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de fevereiro a dezembro de 2021.

**Enquadramento Legal:** art. 29, § 2º, da Lei n° 7.014/96 C/C art. 310, I, “a”, do RICMS, publicado pelo Decreto n° 13.780/2012. **Multa** prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei n° 7.014/96.

O contribuinte ingressou com defesa administrativa às fls. 20 a 29. O autuante em informação fiscal, às fls. 76 a 80.

A JJF dirímu lide conforme abaixo:

### VOTO

Inicialmente verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto, sua base de cálculo e multa, apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Destarte, foram observados todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto n° 7.629/99.

Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado na peça defensiva, nego o mesmo por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; ou a verificação for impraticável.

No mérito, o lançamento fiscal em exame, acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente aquisição de mercadorias (insumos agropecuários), cujas saídas gozam do benefício da isenção do imposto.

O autuado alegou que os produtos questionados não são beneficiados pela isenção, e que conforme a cláusula primeira do Convenio ICMS n° 100/97, os herbicidas e fungicidas possuem base de cálculo reduzida.

Acrescentou que a cláusula terceira-A do Convenio ICMS nº 26/21, que trata dos demais produtos autuados (adubos, fertilizantes, etc.), também não são isentos, pois são abarcados pela redução de sua base.

Afirmou, ainda, que o crédito fiscal não foi aproveitado/utilizado, ou seja, que não efetuou a compensação do imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição, não ocasionando prejuízo ao erário.

Entretanto, conforme mencionou o autuante, o Convênio ICMS 100/97 trata de redução de base de cálculo de insumos agropecuários, nas saídas interestaduais, e não nas operações internas de cada Estado signatário do referido convênio.

Em relação ao Convênio ICMS 26/21, a cláusula terceira-A, mencionada pelo autuado, somente entrou em vigor em 01/01/2022, sendo que os fatos geradores dizem respeito ao período de fevereiro a dezembro/2021.

Ressalto que o autuado é uma cooperativa que revende os produtos adquiridos a seus associados sem qualquer processo de industrialização, não cabendo também a hipótese de manutenção de crédito citada no art. 264, XVIII, "c", do RICMS/2012.

Portanto, conforme previsto no inciso I do artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço.

Destarte, a acusação é pertinente.

Contudo, quanto à alegação de que não houve prejuízo para o Erário, verifico no sistema INC (Informações do Contribuinte) que, no período fiscalizado, não há recolhimento do imposto denominado normal, haja vista a inexistência de saldos devedores e de repercussão econômica da utilização indevida de crédito.

Por conseguinte, em relação à infração, restará afastado o valor principal, cujo crédito deverá ser glosado pelo sujeito passivo em sua escrita fiscal, permanecendo a multa exigida de 60%.

Cabe ainda registrar, em relação ao pleito de redução da multa, que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, do RPAF/BA.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, mantendo-se apenas a cobrança da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei 7.014/96, no montante de R\$ 219.921,61, conforme demonstrativo à fl. 03.

A JJF recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, "a" do RPAF/99, devido a exoneração ter atingido o patamar regulado.

O advogado apresenta peça recursal às fls. 98/108. Inicialmente descreveu os fatos da decisão recorrida, reproduzindo a ementa e o motivo do voto recorrido que julgara pela Procedência em Parte.

Sustenta que a **decisão deve ser modificada**, pois segundo a autuação, viola o disposto no art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96 e no art. 310, I do RICMS/BA. Disse que esses dispositivos vedam o aproveitamento de crédito fiscal nas entradas de mercadorias cuja saída posterior não seja tributada (exceto exportações), ou que sejam alheias à atividade do estabelecimento. Salienta que a penalidade aplicada se baseou no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, que prevê multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, sem prejuízo do estorno. Contudo, ressalta que a acusação fiscal carece de respaldo legal, uma vez que suas operações se deram dentro do escopo da atividade empresarial — comércio atacadista de insumos agropecuários — e não há indício de que os produtos foram consumidos internamente ou destinados a operações isentas em desacordo com a legislação.

Refuta que o entendimento fiscal de que deveria ter realizado transferências interestaduais sem destaque do ICMS, alegando que tal exigência não se aplica ao seu ramo de atuação, e que as notas fiscais questionadas refletem operações regulares compatíveis com suas atividades econômicas registradas. Assim, diante da ausência de ilegalidade na conduta, requer o reconhecimento da inexistência de infração à legislação tributária estadual, com consequente afastamento da penalidade imposta.

Assinala pelo estatuto social da impugnante, em seu artigo 6º, discrimina as atividades econômicas que podem ser exercidas e aponta que o cartão CNPJ da impugnante e os mais

documentos fiscais constantes dos autos comprovam que não há atividade produtiva na Filial Teixeira de Freitas - CNPJ nº. 27.494.152/0002-25 (ora impugnante); apenas comércio, vejamos o estampado no cartão CNPJ:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL  
46.21-4-00 - Comércio atacadista de café em grão

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS  
46.23-1-06 - Comércio atacadista de sementes, flores, plantas e gramas  
46.23-1-09 - Comércio atacadista de alimentos para animais  
46.23-1-99 - Comércio atacadista de matérias-primas agrícolas não especificadas anteriormente  
46.37-1-01 - Comércio atacadista de café torrado, moido e solúvel  
46.61-3-00 - Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário;  
46.83-4-00 - Comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo  
46.92-3-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de insumos agrícolas  
47.29-6-99 - Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios especificados anteriormente  
47.44-0-01 - Comércio varejista de ferragens e ferramentas  
47.59-8-99 - Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente  
47.71-7-04 - Comércio varejista de medicamentos veterinários  
47.72-5-00 - Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal  
47.81-4-00 - Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios  
47.82-2-01 - Comércio varejista de calçados  
47.89-0-02 - Comércio varejista de plantas e flores naturais

Contesta a autuação fiscal por suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, argumentando que:

1. Não houve consumo dos produtos em seu processo produtivo, pois sua atividade é de comércio atacadista, e os produtos transferidos de sua matriz no Espírito Santo são revendidos aos cooperados na unidade de Teixeira de Freitas — descaracterizando qualquer uso interno.
2. Os produtos não foram objeto de isenção de ICMS, visto que a aquisição no Espírito Santo ocorreu com o devido pagamento do imposto, e as mercadorias não se enquadram nos benefícios fiscais dos arts. 264 e 265 do RICMS/BA.
3. A Súmula nº 08 do CONSEF, que afasta a incidência de ICMS nas transferências internas entre estabelecimentos de um mesmo titular, não se aplica às transferências interestaduais, como no caso em questão. Tal entendimento é reforçado pelo Incidente de Uniformização PGE nº 2016.169506-0, que ressalva expressamente que transferências interestaduais continuam sujeitas à incidência do imposto, nos termos do art. 13, § 4º da LC 87/96.
4. O lançamento fiscal carece de motivação legal adequada, pois não houve aproveitamento de crédito fiscal, sendo apenas realizado o destaque do ICMS nas notas fiscais.
5. De acordo com o art. 29 da Lei nº 7.014/96, o direito ao crédito pressupõe a compensação do imposto efetivamente cobrado. Já o § 2º do mesmo artigo proíbe o crédito em operações isentas ou não tributadas — o que não se aplica, pois não houve utilização indevida nem operação isenta.
6. A multa aplicada com base no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 — que prevê 60% sobre o valor do crédito indevidamente utilizado — é inadequada, pois o crédito não foi efetivamente utilizado pela impugnante.

Infere que restou acolhida a exclusão do valor principal do lançamento, reconhecendo-se que não houve prejuízo ao Fisco nem supressão de tributo, mantendo-se, contudo, a multa, cuja manutenção é questionável diante da ausência de materialidade da infração.

Alega pela **não incidência da multa no fato concreto dos autos devido à inexistência de subsunção do fato à norma** pelo fato de que não há infração tributária, pois não ocorreu efetiva utilização de crédito fiscal, o que descaracteriza a acusação e afasta a incidência de multa, sendo que:

1. **Art. 29 da Lei nº 7.014/96:** garante ao contribuinte o direito ao crédito de ICMS cobrado na entrada de mercadorias no estabelecimento. O § 2º desse artigo veda o crédito apenas quando a operação for isenta, não tributada ou estranha à atividade do contribuinte. No caso concreto,

não há prova de que tenha havido compensação do crédito, o que é requisito essencial para caracterizar a infração.

2. **Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96:** estabelece multa de 60% sobre o valor do crédito na hipótese de utilização indevida. Como o crédito não foi efetivamente utilizado, não se configura o tipo sancionador, tornando o lançamento fiscal indevido.
3. A controvérsia em torno da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular gerou insegurança jurídica, pois durante anos faltou regulamentação clara quanto à escrituração e ao aproveitamento de créditos nessas operações — tema que só começou a ser regulamentado com o Convênio ICMS 178/2024, posteriormente revogado e sucedido pelo Convênio ICMS 109/2024.

Assim, reafirma que a penalidade aplicada é considerada desproporcional e infundada, sendo resultado da lacuna normativa anterior à regulamentação mais recente, o que reforça a tese de que não houve dolo ou má-fé, tampouco prejuízo ao Fisco.

Defende pela **possibilidade de transferência e aproveitamento de créditos nas transferências para estabelecimentos do mesmo contribuinte**. Argumenta que, mesmo que houvesse aproveitamento de crédito fiscal, tal conduta estaria amparada na legislação atual, o que afasta qualquer irregularidade e reforça a nulidade do lançamento fiscal.

1. **Convênio ICMS 109/2024 – Cláusula Primeira:** permite expressamente a transferência de créditos de ICMS nas remessas interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com base no inciso I, do § 4º, do art. 12 da Lei Complementar nº 87/1996. Isso valida a conduta da contribuinte, mesmo em caso de aproveitamento de crédito.
2. **Cláusula Terceira do Convênio ICMS 109/2024:** determina que o crédito deve ser consignado na NF-e, no campo de destaque do imposto, o que corrobora a forma de escrituração adotada pela recorrente.
3. **RICMS/BA, artigos 420-A a 420-E:** também regulamentam a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, confirmando que a prática está prevista na norma estadual.
4. **Princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, “c” do CTN):** invocado para sustentar que, mesmo que o lançamento tenha ocorrido antes da consolidação normativa e jurisprudencial, a legislação posterior mais benéfica deve ser aplicada ao caso, resultando na nulidade do lançamento.

Assim, salienta que a evolução normativa demonstra que a escrituração da recorrente está em conformidade com os dispositivos atuais, afastando qualquer infração e impedindo a exigência de penalidade.

Finaliza requerendo que:

- seja recebido e acolhido o presente recurso, para reformar o v. acórdão recorrido, declarando a insubsistência do lançamento, e, por via de consequência, anulando-o em sua totalidade;
- a substituição da multa objeto do presente recurso pela multa prevista no art. 42, inc. XXII da Lei nº 7.014/96.

Registrada a presença do advogado Dr. Rodrigo Paneto na sessão de videoconferência que acompanhou o julgamento do PAF.

É relatório.

## VOTO

O apelo do contribuinte, nesta instância administrativo, visa modificar a Decisão recorrida, requerendo a nulidade ou conversão da multa pecuniária para multa fixa (Art. 42, XXII da Lei nº

7.014/96). O colegiado de primeiro grau decidiu pela Procedência em Parte do Auto de Infração, no qual afastou o imposto e só cobrou a multa pecuniária de 60% lavrada na autuação, sendo reduzido, em valores atualizados, de R\$ 712.584,46 para R\$ 295.597,70.

Por se tratar de dois Recursos interpostos, o de Ofício (Art. 169, I, “a” do RPAF) e, o Voluntário (Art. 169, I, “b” do RPAF). Para o Recurso de Ofício interposto pela JJJ, no sentido de revisar a desoneração proferida no montante de R\$ 416.986,76, é tempestivo conforme a legislação devido ter atingindo o patamar da desoneração. O motivo da desoneração, feita pelo colegiado, a JJJ justificou que o Convênio ICMS 100/97 trata de redução de base de cálculo de insumos agropecuários, nas saídas interestaduais, e não nas operações internas de cada Estado signatário do referido convênio. Falou que já em relação ao Convênio ICMS 26/21, a cláusula terceira-A, somente entrou em vigor em janeiro de 2022, sendo que os fatos geradores dizem respeito ao período de fevereiro a dezembro/2021.

Considerando que o autuado/recorrente revende os produtos adquiridos a seus associados sem qualquer processo de industrialização, não cabe a manutenção de crédito citada no art. 264, XVIII, “c” do RICMS/2012, pois conforme previsto no inciso I, do artigo 21 da Lei Complementar nº 87/96, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço. No entanto, verifica-se que no sistema da SEFAZ que, no período fiscalizado, não há recolhimento do imposto denominado normal, haja vista a inexistência de saldos devedores e de repercussão econômica da utilização indevida de crédito, consequentemente, afastou o valor principal, cujo crédito deverá ser glosado pelo sujeito passivo em sua escrita fiscal, permanecendo tão somente a multa de 60%.

Para o apelo recursal, após fazer referência a motivação do julgamento de piso alegando não ter materialidade a multa aplicada, requereu a nulidade sustentando a não incidência da multa no fato concreto dos autos devido à inexistência de subsunção do fato à norma pelo fato de que não há infração tributária, pois não ocorreu efetiva utilização de crédito fiscal, no qual citou vários dispositivos legais (*Art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96; Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e a controvérsia dos Convênios ICMS 178/2024 109/2024*) e, posteriormente, sustenta, caso não aceite a nulidade, a conversão da multa exigida de 60% (*Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96*) para uma multa fixa de R\$ 460,00 (*Art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96*) por descumprimento diverso da legislação.

Defende ainda pela possibilidade de transferência e aproveitamento de créditos nas transferências para estabelecimentos do mesmo contribuinte, dizendo que tal conduta estaria amparada na legislação atual, o que afasta qualquer irregularidade e reforça a nulidade do lançamento fiscal, dizendo que tal fato está amparada pela legislação (*Convênio ICMS 109/2024 – Cláusulas Primeira e Terceira; RICMS/BA, artigos 420-A a 420-E e roga pelo princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, “c” do CTN)*).

Compulsando os autos, vejo total razão a decisão de piso quanto à aplicação da cobrança da multa, pois verifiquei que o cabimento da multa pecuniária foi pelo fato de o contribuinte utilizar indevidamente o crédito fiscal sobre mercadorias de transferências interestaduais dos Estados de São Paulo, Espírito Santo e Minas Gerais para a cidade de Teixeira de Freitas, onde está comprovado destaque do imposto e, considerando que não há incidência da cobrança do imposto tão somente para operações internas (conforme Súmula do CONSEF nº 08 e Incidente de Uniformização da PGE/PROFIS nº 2016.169506-0), cabe a cobrança, em primeiro lugar do imposto e multa, no entanto, o colegiado de piso e consulta ao sistema, fica provado que não há recolhimento do imposto denominado normal, haja vista a inexistência de saldos devedores e de repercussão econômica da utilização indevida de crédito, por tal motivo, vejo que a alegação do contribuinte não invalida a cobrança perpetrada pela JJJ.

Em relação à possibilidade de transferência e aproveitamento de créditos nas transferências para estabelecimentos do mesmo contribuinte, como já explicado, o aproveitamento desses créditos só

poderia, caso não tivesse destacado a cobrança do imposto nas notas fiscais, o que já foi dito pelo fiscal autuante, em sua informação fiscal. E a transferência poderia acontecer, mas sem o computo do crédito indevido e, não poderia o princípio da retroatividade benigna para os dispositivos citados justamente pelo fato do destaque do imposto, portanto, alegação inconsistente.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269362.0010/23-0, lavrado contra **COOPERATIVA AGRÁRIA DOS CAFEICULTORES DE SÃO GABRIEL - COOABRIEL**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa pecuniária no valor de **R\$ 219.921,61**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR DA PGE/PROFIS