

A. I. N° - 298616.0003/16-0  
AUTUADO - SEARA ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTES - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/08/2017

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0162-03/17**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração 01 não contestada e Infração 09 parcialmente subsistente. **b)** AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADO POR ESTABELECIMENTO COMERCIAL. Estabelecimento comercial não pode usar crédito por aquisição de energia elétrica. Infração 02 mantida. **c)** SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. FALTA DE ESTORNO. Infração 05 insubsistente e Infrações 07 e 13 não contestadas. Mantida a exigência fiscal. **d)** BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO. Infração 08 subsistente. **e)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Comprovado nos autos que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal são embalagens e reconhecido pelo Autuante que na apuração do débito não considerou a proporção entre as saídas isentas e não tributáveis gerando incerteza no lançamento. Infração 11 NULA. **f)** CRÉDITO PRESUMIDO. VALOR SUPERIOR AO PERMITIDO. Infração 12 insubsistente. **g)** PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTES. Infração 14 não impugnada. 2. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA PARA PESSOA CONSIDERADA NÃO CONTRIBUINTE. Infração não contestada. 3. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infrações 04 e 06 não impugnadas. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração 10 não contestada. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido pedido de diligência Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 19/12/2016, para exigir crédito tributário no valor de R\$4.159.134,34, através das seguintes infrações:

Infração 01 - 01.02.05. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Nesta infração, que se refere à utilização indevida de créditos de ICMS oriundos de aquisição de produtos comestíveis do abate de aves, o contribuinte, em outubro de 2014, efetuou o estorno a menos das Notas Fiscais de Entrada de n<sup>os</sup> 431.776; 432.113; 434.677, ora anexadas a este PAF, no mês de outubro de 2014. Exigido o Valor de R\$6.922,98, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 01.02.18. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias. Os créditos de energia, ora desconsiderados, foram lançados pelo contribuinte nos Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias e Aquisição de Serviços, CFOP 1.252 e 1.253, conforme documentos ora anexados, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$748.239,65, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 03.02.07. Recolhimento a menos ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual. Nesta infração, conforme dados extraídos dos documentos fiscais, em anexo, o contribuinte comercializou mercadorias com contribuintes de outros Estados sem o número da inscrição estadual, por ele considerado como isento. Nesta situação, aplica-se a alíquota de 17% sobre o valor da base de cálculo devida para cálculos do ICMS, nos meses de janeiro a março, maio a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$4.422,13, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 02.01.03. Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Nesta infração, quando das saídas de mercadorias para bonificação, doação ou brindes (mortadela), o contribuinte comercializou indevidamente essas mercadorias sem tributação, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e fevereiro de 2015. Exigido o Valor de R\$4.574,38, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 01.05.03. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. O contribuinte é signatário do Termo de Acordo Atacadista (Dec. nº 7.799/2000). Em função disso, quando da realização de operações interestaduais, faz jus aos créditos presumido de 16,667% do valor do ICMS incidente sobre essas saídas. Quando da devolução dessas mercadorias, obrigatoriamente, deve estornar o valor lançado a maior do crédito de ICMS calculado por alíquota de 12%. Neste caso, o contribuinte, conforme Registros Fiscais de Apuração de ICMS, não efetuou o estorno devido das devoluções de mercadorias ocorridas em 2014 e 2015, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e 2015. Exigido o Valor de R\$43.322,81, acrescido da multa de 60%;

Infração 06 - 02.01.03. Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Esta infração se refere às saídas de mercadorias, entre elas mortadela, linguiça, salame italiano, lasanha de calabresa, etc., sem tributação, conforme documentos fiscais e Registros Fiscais de Documentos de Saídas de Mercadorias e Prestação de Serviços, ora anexados. Neste cálculo, em função do Termo de Acordo Atacadista, aplicou-se a redução da base de cálculo em 41,176%, conforme Anexo nº 10, no mês de janeiro a dezembro de 2014 e fevereiro, março, junho, agosto, outubro e novembro de 2015. Exigido o Valor de R\$922.500,77, acrescido da multa de 60%;

Infração 07 - 01.05.03. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Esta infração se refere ao estorno parcial do valor creditado como serviço de transporte interestadual, cujo ICMS destacado foi calculado em 12%. Como atacadista signatário do termo de acordo, o contribuinte tem obrigação de estornar parte do valor creditado como Serviço de Transporte Interestadual (CFOP 2.352). Neste cálculo, utilizamos a proporcionalidade do estorno de acordo com a natureza da mercadoria ingressada (Mercadorias sujeitas à antecipação tributária e mercadorias sujeitas à redução do termo de acordo atacadista), nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$212.335,71, acrescido da multa de 60%;

Infração 08 - 01.02.96. Utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75. Nesta infração, os cálculos de estorno de

crédito foram efetuados de acordo com o determinado no Dec. nº 14.213, de 22 de novembro de 2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais quando não autorizados por convênio ou protocolo. Para fins de comprovação da atividade econômica principal do remetente da mercadoria, anexamos neste PAF, cópia dos cadastros das pessoas jurídicas emitidos pela Receita Federal, nos meses de maio, junho, outubro a dezembro de 2014 e janeiro a dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$1.866.877,52, acrescido da multa de 60%;

Infração 09 - 01.02.05. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Esta infração se refere ao estorno a menos dos créditos de ICMS oriundos de mercadorias sujeitas à Antecipação Tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes de abate de aves, gado bovino, e suíno, nos meses de janeiro, fevereiro, outubro e dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$266.818,89, acrescido da multa de 60%.

Infração 10 - 07.01.02. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, no mês de dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$7.063,66, acrescido da multa de 60%;

Infração 11 - 01.02.02. Utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de março, agosto a outubro e dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$8.367,26, acrescido da multa de 60%;

Infração 12 - 01.04.04. Utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Nesta infração, neste mês, o contribuinte, por ser signatário do Termo de Acordo Atacadista, apropriou-se de valor, a maior, do crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS de saídas de mercadorias em operações interestaduais, no mês de fevereiro de 2015. Exigido o Valor de R\$2.859,31, acrescido da multa de 60%;

Infração 13 - 01.05.03. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Por ser signatário do Termo de Acordo Atacadista (Dec. nº 7.799/2000), o contribuinte, para ajustar a sua carga tributária em 10%, é obrigado a efetuar o estorno de crédito de ICMS oriundo de entradas de mercadorias calculado com 12%. Nesta infração, 2015, o contribuinte efetuou apenas parcialmente o estorno de crédito de ICMS. Para fins de cobrança, levou-se em consideração os valores de estorno lançados pelo contribuinte em seus Registro Fiscais de Apuração de ICMS, nos meses de maio, junho, agosto, a dezembro de 2015. Exigido o Valor de R\$60.140,04, acrescido da multa de 60%;

Infração 14 - 01.02.95. Utilização indevida de Crédito Fiscal, referente à aquisição de prestações internas de serviços de transporte, nos meses de maio a junho de 2015. Exigido o Valor de R\$4.689,23, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresenta Impugnação às fls. 715 a 762, inicialmente, relata quanto à tempestividade da impugnação e reproduz o teor das infrações.

Inicialmente suscita preliminar de nulidade pela ausência de cópia dos termos lavrados na ação fiscal nos quais estão fundamentados, observando que o RPAF-BA/99 dispõe que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, nos demonstrativos, bem como nos levantamentos elaborados pelo fiscal Autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido (art. 28, §4º, I e II e art. 41). Dispõe, também, que é direito do contribuinte ter acesso às cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha (art. 46).

Assevera que para que o Auto de Infração seja considerado válido, de rigor que a sua lavratura

Afirma que o fato de o Auto de Infração não ter sido acompanhado das cópias dos termos lavrados na ação fiscal significa que houve o descumprimento de requisito formal previsto no art. 41, inciso I, do RPAF-BA/99 que, como consequência, acarreta no supracitado erro não passível de correção, devendo o Auto de Infração ser cancelado nos termos do art. 47 do mesmo diploma legal, sob pena de nulidade insanável no processo administrativo. Por esses motivos, afirma que a autuação é nula de pleno direito.

Suscita suspensão do processo administrativo por força de decisão do Supremo Tribunal Federal, tendo repercussão geral, uma vez que o presente Auto de Infração exige na “Infração 08” ICMS e multa em razão da suposta utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75, exigindo-se a diferença entre o imposto destacado nos documentos fiscais de entrada e o efetivamente cobrado no Estado remetente das mercadorias.

Observa que o objeto dessa Infração é o mesmo do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, nos autos do qual o Min. Edson Fachin determinou a suspensão de todos os processos que versam sobre Guerra Fiscal em todo território nacional em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 1.035, §5º do Código de Processo Civil/2015.

Neste sentido, diz entender que não pode ser dado prosseguimento a este processo administrativo no momento atual, sob pena de crime de desobediência.

Assim, mostra-se imperiosa a suspensão do processo administrativo até o julgamento definitivo do supracitado processo judicial.

Alega, ainda em preliminar, a ilegitimidade da impugnante e falta de competência do Estado da Bahia para lavratura do Auto de Infração no que pertine a Infração 08.

O Auto de Infração, no que diz respeito à Infração 08, merece ser cancelado porque: (i) o Autuante não é dotado de competência para a sua lavratura do Auto de Infração em epígrafe; e (ii) é parte ilegítima para figurar no lançamento considerando a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos da ADIN nº 3.246-1-PA (DOC. 04).

Sustenta que o Autuante deixou de observar que, no julgamento da ADIN nº 3.246-1-PA, o STF reconheceu a legitimidade passiva do remetente das mercadorias para responder pelo imposto supostamente não recolhido.

Diz também ser pessoa ilegítima para figurar na condição de sujeito passivo do contestado lançamento, porque o mesmo deveria ter sido lavrado contra o remetente por ter sido ele a pessoa que, mesmo supostamente, tendo aproveitado o suposto benefício fiscal, calculou o ICMS a alíquota de 12% nas operações de saída de mercadorias.

Afirma que jamais realizou qualquer ato comissivo ou omissivo passíveis de serem causa de sua eventual responsabilidade, porque ao comprar as mercadorias não colaborou com as atividades realizadas pelo remetente das mercadorias relacionadas ao suposto aproveitamento de benefício fiscal, e se efetivamente existiu alguma infração esta foi unicamente praticada pelo remetente das mercadorias, que supostamente aproveitou o supracitado benefício fiscal em seu favor.

Considerando tais circunstâncias, assevera não existir nexo de causalidade a permitir sua responsabilização no imposto e multa constituídos no Auto de Infração impugnado.

Arremata registrando que, considerando não ser a pessoa que aproveitou do suposto benefício fiscal, e tendo suportado o ICMS destacado a alíquota de 12%, não existe a possibilidade de ser responsabilizada porque subsistiria uma dúvida razoável quanto ao nexo de causalidade, a sua autoria e demais elementos descritos no supracitado dispositivo.

Ainda em relação à Infração 08, sustenta que também o lançamento deve ser cancelado em razão da precariedade da acusação e levantamento fiscal que lhe deu origem, tendo em vista que o Agente Fiscal Autuante deixou de apurar circunstâncias essenciais para sustentarem o seu posicionamento.

Destaca que a acusação lhe imputa a falta de retenção de ICMS do Estado de Origem, sob o argumento de que o remetente teria se utilizado de benefício fiscal sem autorização do CONFAZ e, em razão disto, foi considerado não ter sido o ICMS correspondente ao benefício fiscal cobrado pelo Estado de origem, ocasionando a possibilidade da cobrança do imposto com fundamento no ilegal e arbitrário Dec. nº 14.213/2012.

Sustenta que esta acusação depende necessariamente da verificação de ter o remetente optado pela utilização do suposto benefício fiscal, porque a possibilidade de sua utilização não ocorre de forma imediata.

Assevera que tudo isto demonstra a precariedade da acusação e do levantamento fiscal que deu origem à autuação, por ter, a fiscalização, deixado de apurar circunstâncias elementares e essenciais relacionadas ao caso tratado nestes autos, razão pela qual o trabalho fiscal ora realizado merece ser cancelado.

Afirma que nos termos do art. 142, do CTN, a fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências e perícias que entender necessárias, não sendo admitido o lançamento pautado em presunção simples - como é exatamente a hipótese do caso em discussão -, em que se presumiu com base em sua planilha gerencial - que aproveitou crédito de imposto decorrente de entradas por transferências entre filiais de produtos em valores superiores ao seu custo, ou seja, superfaturados, aumentando o crédito a ser aproveitado e reduzindo o valor do ICMS a recolher para este Estado.

No tocante à Infração 11 do Auto de Infração, alega que lhe é imputado a utilização de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento e fundamenta a infração no art. 93, inciso V, alínea “b” e 124, do RICMS-BA/97. Entretanto, destaca que o RICMS-BA/97 foi expressamente revogado pelo RICMS-BA/12, Dec. nº 13.780/2012, cujo reproduz. Acrescenta que desta forma, desde 1º de abril de 2012 todas as disposições do RICMS aprovado pelo Dec. nº 6.284/97 foram revogadas,

Observa que a Infração 11 exige imposto relativo às competências 03/2015, 08/2015, 09/2015, 10/2015 e 12/2015, ou seja, os fatos geradores das supostas infrações ocorreram sob a égide do Dec. nº 13.780/2012, já que posteriores a abril de 2012.

Diz ser evidente que a aplicação do Dec. nº 6.284/97 para fundamentar o lançamento do imposto ora em cobrança é totalmente descabida, de modo que essa infração deve ser declarada nula, ante a patente constitucionalidade e ilegalidade da cobrança pautada em legislação revogada.

No mérito, impugna quanto à legitimidade do crédito apropriado relativo à aquisição de energia elétrica referente à infração 02.

Afirma que a acusação fiscal não merece prosperar, tendo em vista que a energia elétrica adquirida foi utilizada no processo de industrialização, em extensão do estabelecimento produtor. Vejamos.

Observa que o estabelecimento autuado, cuja atividade principal é o comércio atacadista dos produtos alimentícios, depende da energia elétrica para a continuidade do processo industrial da empresa, tais como o resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, em condições ideais para consumo.

Afira que em razão disto, faz jus ao crédito de ICMS incidente sobre as faturas de energia elétrica, nos termos do art.33, inciso II, “b” da Lei Complementar nº 87/1996, c.c. o art. 309, inciso IV, alínea

“b” do RICMS/BA, posto que a energia consumida é essencial para a continuidade do processo industrial da empresa como um todo. Reproduz art. 309, IV, “a”, do RICMS-BA/12.

Destaca que todas as mercadorias recebidas e que são objeto de posterior distribuição são recebidas em transferência de suas diversas filiais, ou seja, é evidente que atua serve como uma extensão dos estabelecimentos produtores.

Junta decisão do STJ (Voto. REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011) já decidiu que o centro de distribuição é uma extensão do estabelecimento industrializador, de modo que assim deve ser considerado para todos os fins:

Afirma que as atividades de congelamento, resfriamento e frigorificação dos estabelecimentos classificados como “comércio atacadista” são essenciais para a continuidade do processo industrial da empresa.

Menciona que o estabelecimento autuado tem por finalidade garantir a sanidade do alimento, em estrita obediência à legislação de regência (sanitária, consumidor e penal), sem a qual os produtos industrializados não poderiam ser comercializados.

Assevera que com base no disposto no art. 33, inciso II, “b” da Lei Complementar nº 87/1996, c.c. o art. 309, inciso IV, alínea “b” do RICMS/BA, o estabelecimento que desenvolva operações industriais poderá apropriar crédito de ICMS relativo às aquisições de energia elétrica consumida no estabelecimento, na proporção da energia consumida nas atividades industriais, apurada através de medidores específicos, devidamente atestados e aprovados pela COELBA, seja valendo-se de laudo técnico emitido por profissional competente, atestando o percentual de energia elétrica consumida na área produtiva, sendo necessária para tanto uma verificação prévia pela Fiscalização, do laudo assim emitido.

Observa que considerando que nem toda a energia elétrica consumida pelo estabelecimento está relacionada ao processo industrial, confeccionou Laudo Técnico (Doc. 02, que acompanhou o pedido inicial), com a finalidade de determinar qual o consumo médio de energia elétrica em kWh/mês, para a área considerada como não produtiva, para fins de expurgo, quando da apropriação do crédito de ICMS no estabelecimento.

Ressalta que a sistemática de aferição do percentual de consumo mensal de energia elétrica pela área produtiva, em conformidade com o laudo técnico, teve como premissa o fato de que em instalações industriais proporcionalmente as variações mensais do consumo de energia elétrica da área produtiva é muito maior que o da não produtiva (administrativa). Valendo-se desta premissa, o consumo da energia elétrica da área não produtiva (administrativa) pouco, ou quase nada, interfere no consumo total de energia de uma instalação industrial, pois este consumo no mês a mês se mantém praticamente constante.

Sustenta que agiu corretamente quando da apropriação do crédito relativo à aquisição de energia elétrica, uma vez que, por se tratar de extensão do estabelecimento produtor faz jus ao crédito do imposto cobrado relativo às aquisições de energia elétrica consumida no estabelecimento nos termos do art. 309, inciso IV, alínea “b”, do RICMS/BA. Motivo pelo qual deve ser integralmente cancelada a glosa de créditos relativa a Infração 02 do auto de infração ora combatido.

Quanto ao estorno do crédito presumido relativo às devoluções pertinente na infração 05, afirma que a acusação fiscal não merece prosperar, tendo em vista que estornou sim o valor do crédito presumido relativo às devoluções e o fez na apuração do crédito, de modo que subtraiu do valor do crédito presumido a ser lançado no RAICMS o valor do crédito a ser estornado relativo às devoluções.

A título de exemplo, analisa o mês 01/2014, junta demonstrativo que retrata a composição do crédito presumido lançado no RAICMS para a competência 01/2014. Diz ser possível constatar que os valores positivos considerados pela Impugnante dizem respeitos aos CFOPS 6.102, 6.152 e 6.910, sendo que a soma destes valores resultaria em um crédito presumido de R\$39.964,38. Informa que

visando estornar o valor do crédito presumido relativo às devoluções, subtraiu deste valor o montante relativo ao CFOP 2.202 (devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros). Arremata explicando que, somados os valores relativos aos CFOPs 6.102, 6.152 e 6.910 (39.964,38) e subtraído o valor do CFOP 2.202 (2.751,58), o resultado foi o valor do crédito presumido lançado para esta competência, de R\$37.212,80.

Desta forma,

Esclarece que tal situação se repete em todos os meses para os quais a Autoridade Autuante alega que a Impugnante teria deixado de estornar o valor do crédito presumido relativo às devoluções.

Diz restar claro que não houve qualquer infração à legislação tributária, a Impugnante apenas optou por lançar no RAICMS o valor final do crédito presumido apurado no período, incluindo o estorno do crédito presumido relativo às devoluções em seu cálculo, de modo que o valor do crédito presumido relativo às devoluções foi integralmente estornado pela Impugnante quando do cálculo do crédito presumido apurado na competência. Assevera que deve ser integralmente cancelada a glosa de créditos relativa a Infração 02 do Auto de Infração ora combatido.

Arremata adicionalmente, ainda que assim não se entenda, é fato que em relação ao presente item não deve prosperar a glosa em relação ao suposto crédito não estornado, mas sim apenas multa e juros proporcionais, ao mero descumprimento de obrigação acessória.

Quanto à legitimidade dos créditos fiscais relativos às entradas interestaduais referente à Infração 08, assevera que a exigência não deve prosperar.

Afirma que esse item da autuação deve ser julgada improcedente porque, admitindo-se a possibilidade de sujeição imediata, não deixou de recolher qualquer tipo de imposto.

Registra que para existir infração a legislação baiana, ele deveria ter obtido algum tipo de vantagem econômica decorrente da concessão de Benefício Fiscal concedido por outro Estado de forma contrária ao que estabelece dispositivo da Constituição Federal, conforme se depreende de seu a seguinte redação do art. 28.

Revela que somente existiria a vantagem econômica se tivesse suportado o encargo do ICMS correspondente a incidência da alíquota de 12% com a redução correspondente ao Crédito Presumido previsto na legislação do Estado de Goiás.

Declara não ter infringido qualquer dos dispositivos legais mencionados pela fiscalização, por não ter ocorrido vantagem econômica nas operações objeto do contestado Auto de Infração decorrente da concessão de suposto benefício fiscal, por ter suportado na operação o encargo do ICMS calculado a alíquota de 12% sobre o valor da operação e gerador dos créditos aproveitados, e não estar provado nestes autos a utilização do Crédito Presumido pelo remetente e falta de pagamento de imposto em razão de seu suposto aproveitamento.

Menciona quanto ao chamado Crédito Presumido não está abrangido pelo artigo 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88 - O Estado da Bahia possui legislação equivalente às dos Estados de Minas Gerais, Pernambuco e Goiás – Técnica de aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade

Registra que o Auto de Infração também merece ser cancelado, porque além de não ter existido qualquer vantagem econômica e prova da utilização do crédito presumido, o suposto crédito presumido não está abrangido pelo art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal de 1988.

No tocante ao benefício fiscal presumido para os remetentes localizados no Estado de Minas Gerais, previsto no art. 74, inciso VI, do RICMS/MG, afirma se deduzir dos dispositivos legais, que os Créditos Presumidos substituem o aproveitamento de quaisquer outros créditos, representando de fato uma técnica para a aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS.

Esclarece que o estabelecimento remetente deixou de aproveitar a maioria dos créditos na entrada de mercadorias para fins de compensação com seus débitos devidos nas saídas que promove,

para passar a considerar, como crédito, para estes mesmos fins, o montante equivalente aos Créditos Presumidos previstos na legislação.

Pondera que os referidos créditos não representam uma vantagem econômica para o fornecedor ou um incentivo redutor de encargo, por representar uma técnica para a aplicação do PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE do ICMS, ao qual, pela legislação do Estado de Minas Gerais, poderá ser implementado de duas formas quanto aos créditos compensáveis, tais sejam: **i**) estabelecimento frigorífico aproveita todos os créditos, autorizados pela legislação, provenientes das operações de entradas de mercadorias para serem abatidos com seus débitos devidos na saída; ou **ii**) estabelecimento frigorífico deixa de aproveitar os créditos autorizados pela legislação, provenientes das operações de entradas de mercadorias.

Explica que isto não gera isenção, incentivo ou benefício fiscal para o estabelecimento frigorífico (no caso o remetente das mercadorias), por representar apenas uma técnica de aplicação do princípio da não-cumulatividade, porque deixa de aproveitar todos os créditos autorizados pela legislação para passar a aproveitar o Crédito Presumido.

Observa ser muito estranha a argumentação da fiscalização, especialmente quando se apura que a mesma técnica de aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade do ICMS é aplicada pelo próprio Estado da Bahia, que deliberou conceder isenções e benefícios fiscais sem obter, anteriormente, a chancela do CONFAZ.

Revela que este dispositivo do RICMS/BA confirma representar o referido crédito presumido previsto nas legislações dos supracitados Estados uma técnica para a aplicação ao Princípio da Não-Cumulatividade, ao estabelecer sua base legal prevista no art. 270 do RICMS/BA, que trata justamente do direito ao crédito do ICMS na operação de entrada de mercadorias.

Destaca que representando apenas uma técnica de aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, pela substituição dos créditos gerados na entrada por um crédito fixo previsto na legislação, o suposto benefício concedido para o remetente das mercadorias indicado nestes autos não possui a natureza de isenção, incentivo ou benefício fiscal citados no art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal.

Menciona que o crédito supostamente utilizado por seus fornecedores da representa uma técnica de aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, por ser uma modalidade substitutiva ao aproveitamento integral dos créditos decorrentes da entrada de mercadorias pelo estabelecimento frigorífico.

Ressalta que não possuindo o crédito ora em lide natureza fiscal, não está abrangido pelos efeitos do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal, que prescreve expressamente, apenas se referir a isenções, incentivos ou benefícios fiscais.

Afirma que, por não possuir natureza fiscal, jamais a fiscalização poderia ter considerado que o aproveitamento do referido crédito por seu fornecedor geraria uma infração a legislação baiana, porque para este dispositivo ser infringido devem estar presentes cumulativamente os dois pressupostos: o primeiro pela inexistência de vantagem econômica, o segundo por não possuir o crédito natureza fiscal, não praticou infração ao RICMS/BA.

No tocante ao Princípio da Não-Cumulatividade, registra que jamais praticou a infração descrita no auto de infração ou gerou qualquer prejuízo ao Fisco Baiano, porque aproveitou o imposto cobrado na operação anterior com mercadorias como garante o art. 155, §2º, inciso I, da CF/88.

Ressalta que situação distinta seria se tivesse suportado o encargo diferenciado a aplicação da alíquota de 12% o valor da operação, algo que não existe para as operações abrangidas pela autuação, porque a empresa suportou efetivamente o ônus equivalente ao valor dos créditos aproveitados.

Observa que tal vedação ofende flagrantemente o Princípio da Não-Cumulatividade, por estar se negando o direito da empresa aproveitar o imposto cobrado na operação anterior. Transcreve

posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, que confirma a validade do direito da Impugnante ao crédito do imposto representado no ICMS destacado nos documentos fiscais.

Registra que o Auto de Infração merece ser cancelado, por representarem os créditos aproveitados o “montante cobrado nas anteriores operações” para fins de compensação com seus débitos, conforme garante o Princípio da Não-Cumulatividade previsto no art. 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal.

Aduz a impossibilidade de o Estado da Bahia desconsiderar a retenção, uma vez que o crédito presumido está previsto na sua legislação e por implicar ato imoral contrário ao Princípio da Moralidade previsto no art. 37, *caput* da Constituição Federal de 1988.

Observa que o Auto de Infração também deve ser cancelado porque existe a presunção de validade do Crédito Presumido uma vez que não existiu a declaração de inconstitucionalidade da legislação que o fundamenta.

Afirma que a Autoridade Administrativa Fiscal não possui competência para reconhecer a inconstitucionalidade do supracitado crédito, por ser de competência exclusiva do Poder Judiciário, nestes termos, até que o STF aprecie a validade e reconheça a sua inconstitucionalidade todas as operações realizadas com fundamento nos seus artigos serão consideradas válidas juridicamente.

Menciona ser de rigor o cancelamento do presente Auto de Infração em vista do posicionamento atual dos Tribunais Superiores (STJ e STF) cujos julgados como precedentes trás a colação.

Arremata frisando, que não há como o presente Auto de Infração subsistir, na medida em que os Tribunais Superiores (o Estado destinatário da mercadoria deve deduzir seu inconformismo - e pleitear o resarcimento de seu eventual prejuízo - perante o STF) têm o firme entendimento.

Sustenta a legitimidade dos créditos apropriados em relação à infração 09, destacando que com relação à competência 10/2015 o Autuante afirma que teria estornado apenas o montante de R\$466.382,83 e, consequentemente teria deixado de estornar o montante de R\$72.262,17, referente ao estorno de ICMS ST de embutidos, conforme demonstrativo que acosta. Entretanto, observa que a informação constante no levantamento fiscal está equivocada, uma vez que, conforme o RAICMS, na competência 10/2015 estornou, a título de ICMS ST de embutidos, o montante de R\$71.291,01, totalizando R\$537.673,884 de estorno de ICMS.

Assinala que, ante a comprovação do estorno no valor total de R\$537.673,84 na competência 10/2015, a acusação fiscal de que teria deixado de estornar o montante de R\$72.262,17 a título de ICMS ST de embutidos não deve prosperar.

Revela que a Fiscalização também o acusa que teria deixado de estornar o montante de R\$6.901,61 a título de ICMS ST na competência 12/2015, conforme demonstra quadro que colaciona.

Informa que o valor em referência diz respeito ao valor do imposto destacado nas Notas Fiscais de nºs 36167, 36176, 36166, 36168, 35979, 35981, 35986, 35987, 35983, 36177, 35973 e 35975, listadas pela Autoridade Fiscal em seu relatório “Lista Notas Fiscais Estorno Credito ST 2015” e que não foram consideradas no cálculo do valor do estorno. No entanto, explica que tais notas fiscais não devem ser incluídas no cálculo do estorno do crédito de ICMS ST, pois, são notas fiscais de devolução (DOC. 10), de modo que o crédito do ICMS ST deve ser computado para que o resultado do encontro de contas com o débito das notas fiscais de saída emitidas seja zero, conforme quadro que colaciona.

Diz que da análise das notas fiscais de saída e de devolução que indica, é possível concluir que o valor de R\$6.901,61 de ICMS ST fora mantido corretamente, ou seja, o valor de R\$6.901,61 exigido na competência 12/2015 deve ser cancelado, ante a comprovação de sua regularidade.

Afirma que deve ser cancelada a glosa de créditos relativa à Infração 09 do Auto de Infração ora combatido.

Em relação à Infração 11, defende a legitimidade do crédito apropriado por se tratar de aquisição de materiais de embalagem pertinente.

Afirma que nos termos do RICMS, faz jus ao aproveitamento de crédito fiscal no montante do valor do imposto cobrado relativo às aquisições de material de embalagem para comercialização de mercadorias.

Esclarece que todos os produtos elencados na autuação são utilizados para embalar as mercadorias comercializadas, de modo que os créditos decorrentes de suas aquisições devem ser aproveitados, sob pena de evidente violação ao princípio da não cumulatividade.

Requer que a “Infração 11” ora impugnada seja integralmente cancelada ante a regularidade dos créditos apropriados.

Pugna pela legitimidade do crédito presumido apropriado na competência 02/2015 na Infração 12 que o acusa de ter utilizado crédito presumido em valor superior ao permitido no Termo de Acordo Atacadista (16,667%). Afirma que o Crédito Presumido em referência está previsto no Dec. nº 7.799/2000.

Destaca que seguindo o disposto no diploma legal supracitado, calculou o crédito presumido considerando todas as operações interestaduais realizadas com as mercadorias relacionadas às atividades constantes dos itens 1 a 16 do anexo único do Dec. nº 7.7999/2000.

Menciona que apesar de o Autuante não ter apresentado motivação para a glosa do crédito no valor de R\$2.859,31 referente à competência 02/2015, examinou as planilhas elaboradas pela fiscalização com a apuração do crédito presumido e verificou que não foram consideradas diversas notas fiscais no levantamento fiscal.

Afirma que as notas fiscais que não foram consideradas pela fiscalização dizem respeito a operações interestaduais com diversas mercadorias que fazem jus ao benefício do crédito presumido, cujo crédito, inclusive, foi reconhecido em outras notas fiscais com mercadorias idênticas, desta forma, por mais que tenha identificado a origem da diferença glosada pela Autoridade Fiscal, continuou sem entender o motivo pelo qual não foi considerado o crédito presumido relativo a essas notas fiscais.

Visando demonstrar a regularidade da integralidade do crédito presumido apropriado na competência autuada, diz anexar aos autos demonstrativo com a apuração do crédito presumido referente ao mês de fevereiro de 2015 (DOC. 11), onde fica comprovado que a integralidade do crédito apropriado encontra respaldo no Dec. nº 7.799/2000.

Pugna pela conversão em diligência para que o Autuante especifique os documentos fiscais que foram desconsiderados e indique, precisamente, o motivo pelo qual os desconsiderou no cálculo do crédito presumido.

Pondera que ante a comprovação da legitimidade do valor total do crédito presumido apropriado pela Impugnante na competência autuada, a “Infração 12” do Auto de Infração deve ser julgado improcedente e cancelado o lançamento fiscal.

Diz haver necessidade de diligência e da juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo

Requer a baixa dos autos em diligência, nos termos da legislação de regência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, em obediência ao princípio da verdade material.

Requer, ainda, que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da Impugnante, Dr. Fabio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida

Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo-SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

Requer que seja acolhida a presente Impugnação para:

- Que seja declarado nulo o Auto de Infração ora impugnado, ante o descumprimento do requisito formal previsto no art. 41, I do RPAF-BA/99;
- Subsidiariamente, seja determinada a SUSPENSÃO do processo administrativo, por força da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 628.075/RS, que determinou a suspensão de todos os processos que versam sobre Guerra Fiscal em todo o território nacional em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 1.035, §5º do Código de Processo Civil/2015;
- que seja declarado nulo o Auto de Infração ante a ilegitimidade passiva e a falta de competência do Estado da Bahia para lavratura do presente Auto de Infração, no que diz respeito à Infração 08;
- que seja declarado nulo o Auto de Infração ante a acusação e levantamento fiscal precários, em virtude da não apuração da falta de cobrança do ICMS com relação à infração 08;
- que seja declarado nulo o Auto de Infração ante a ausência de infração à legislação tributária vigente, uma vez que a capituloção legal da Infração 11 trata de legislação revogada desde 2012, ou seja, não vigente no período autuado;
- Caso não sejam acolhidas as preliminares arguidas acima, seja, no mérito, julgado improcedente o Auto de Infração ante a comprovação da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, conforme exaustivamente demonstrado alhures na presente impugnação.

Na Informação fiscal, fls. 2910 a 2927, inicialmente, o Autuante destaca que começou os trabalhos de fiscalização da empresa autuada, cujo Termo de Início se encontra lavrado no Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, referente aos exercícios de 2014 e 2015. O contribuinte, por meio do DT-E (Domicílio Fiscal), tomou conhecimento do início da fiscalização em 19 de outubro de 2016. As Intimações fiscais, e documentação pertinente, compõem este Processo Administrativo Fiscal, às fls. 19 a 38, o que comprova o atendimento das exigências formais exigidas pelo art. 108, do RPAF-BA/99.

Observa que a Seara Alimentos Ltda., conforme dados cadastrais da SEFAZ-BA, está inscrita como contribuinte normal, desde 30/04/2012, sob a forma de apuração do ICMS conta corrente fiscal, cuja atividade principal é o Comércio Varejista de Produtos Alimentícios em Geral, sujeita, portanto, ao cumprimento da Lei nº 7.014/1996 e dos dispositivos do RICMS-BA/12, não exercendo em nosso Estado atividade de industrialização.

Relata que no período fiscalizado, 2014 e 2015, utilizamos os dados fiscais disponibilizados pela Escrituração Fiscal Digital - EFD, incluindo os documentos fiscais de entradas e saídas. Para realização dos roteiros de auditoria fiscal, vinculados a esta plataforma de dados, usamos o SIAF (Sistema Integrado de Auditoria Fiscal), que apontou, após análise e aferição das informações, as infrações relacionadas ao presente Processo Administrativo Fiscal. Observa que, quando da constatação de infrações, foram considerados todos os valores lançados, a débito e a crédito, pelo contribuinte nos Registros Fiscais da Apuração do ICMS nos dois exercícios, de modo a considerar os montantes ali registrados.

Em relação à impugnação Total da Autuação Fiscal (Nulidade de todos os itens pela ausência dos termos lavrados na Ação Fiscal), segundo o Contribuinte, esclarece que o pedido de cancelamento do presente auto de infração ou seu julgamento como improcedente não se sustenta quando analisado o seu conjunto de documentos e levantamentos fiscais.

Relata que Auto de Infração foi saneado pelas autoridades fazendárias em 20/12/2016. Em

21/12/2016, o representante legal do contribuinte, Fábio Renan Macedo Pimentel Filho, recebeu cópia do auto de infração, de cujo teor tomou ciência. Nesta data, portanto, recebeu cópias dos Levantamentos Fiscais que subsidiaram as infrações constantes do citado auto de infração, em formato impresso e em formato eletrônico, conforme Declaração de Recebimento de Planilhas, fl. 43. Por estes motivos, assevera tornar-se improcedente o pedido de cancelamento ou nulidade do presente auto de infração, visto que a sua formulação atendeu a todas as exigências previstas no RPAF-BA/99, o que transforma tais pleitos em irrelevantes para o seu prosseguimento

Registra que as infrações constantes deste Auto de Infração são decorrentes de descumprimento das exigências previstas na legislação estadual, especialmente a Lei nº 7.014/1996, o RICMS-BA/12, e o Dec. de nº 14.213/2012, irregularidades estas baseadas nas informações fiscais lançadas pelo próprio contribuinte em sua Escrituração Fiscal Digital - EFD, incluindo os documentos fiscais de entradas e saídas gerados pela movimentação de mercadorias. Destaca no decorrer da fiscalização, inclusive, solicitou várias informações a respeito dos procedimentos adotados, de modo a efetuar os lançamentos fiscais com mais segurança. Observa que tais solicitações, infelizmente, não foram totalmente atendidas e, por esta razão, alguns valores de créditos não foram considerados quanto do fechamento da Ordem de Serviço, em dezembro de 2016.

Frisa que na defesa, o contribuinte, apesar de afirmar que não recebeu cópias dos demonstrativos que compõem este Auto de Infração, entra em contradição em sua própria argumentação, o que vem provar exatamente o contrário dessa sua assertiva, ou seja, o encaminhamento de uma contestação baseada nos fatos analisados e considerados pela autoridade autuante. Indaga que se não houve a entrega dessa documentação, de que forma foi gerada a defesa.

Informa que em relação às Infrações 01, 03, 04, 06, 07, 10, 13 e 14, o contribuinte não apresenta contestação alguma. Em nosso entendimento, houve, portanto, a anuência tácita do lançamento fiscal, apesar de não ter efetuado qualquer tipo de recolhimento do ICMS devido.

Na Infração 02 o Autuado a acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

Observa que os créditos de energia, ora desconsiderados, foram lançados pelo Contribuinte nos Registros Fiscais de Documentos de Entradas de Mercadorias e Aquisição de Serviços, CFOPs 1.252 e 1.253.

Após análise das alegações do Impugnante e da documentação pertinente, destaca os seguintes fatos: 1) a filial neste Estado, em Salvador (BA), sob a Inscrição Estadual de n. 101.207.595, CNPJ n. 02.914.460/0220-49, foi cadastrada, em 30/04/2012, como “Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios em Geral (CNAE PRINCIPAL; 02) Em suas CNAES SECUNDÁRIAS, o contribuinte indicou apenas comércio; transporte rodoviário de carga; depósito de mercadorias para terceiros; carga e descara; outras atividades auxiliares dos transportes terrestres; agenciamento de cargas; organização logística do transporte de carga; e serviços combinados de escritório e apoio administrativo; 03) O Objeto “Industrialização”, apesar de constar do citado Contrato Social, não foi aplicado nas atividades exercidas pelo contribuinte em sua filial instalada na cidade de Salvador (BA), conforme dados abaixo que foram extraídos do INC - Informações do Contribuinte, ora anexados ao presente processo.

Assevera que seu entendimento, essas indicações previstas no Contrato Social, mais direcionadas à sua matriz ou filiais industriais, não significam, necessariamente, que a filial existente em nosso Estado exerce todas aquelas ali listadas. Diz haver uma diferença substancial em instalações físicas voltadas para indústria e aquelas destinadas ao comércio atacadista. Na filial de Salvador, não existe nenhum projeto industrial e, sim, uma estrutura voltada exclusivamente para o comércio de mercadorias oriundas de outras filiais, inclusive industriais. Essa filial não é um Centro de Distribuição, e revende mercadorias para diversos contribuintes em nosso Estado e também fora dele. Afirma que discorda da tese defendida pelo contribuinte, de que a energia elétrica adquirida, em 2014 e 2015, foi utilizada em processo de industrialização, em extensão do

estabelecimento produtor, visto que as etapas de resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação não podem ser consideradas como fases de industrialização e, sim, de comercialização.

Revela que no endereço autorizado pela SEFAZ, o contribuinte, enquanto Atacadista, de acordo com a movimentação fiscal de suas mercadorias, registradas mensalmente nas EFDS dos dois exercícios, não realiza nenhuma atividade considerada como industrialização de produtos. Pondera que esta filial, de acordo com o CÓDIGO FISCAL DE OPERAÇÕES E DE PRESTAÇÕES (CFOP) de cada exercício fiscalizado, registra como maior volume de sua movimentação de mercadorias por Transferência para Comercialização (CFOP 2.152 - Classificam-se neste código as entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa, para serem comercializadas). Cita que nas saídas, por sua vez, o montante mais expressivo se refere ao CFOP 5.102 (Venda de Mercadoria Adquirida ou Recebida de Terceiros - Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento).

Diz anexar aos autos as cópias mensais e anual dessas movimentações fiscais, com o intuito de dirimir possíveis dúvidas quanto às nossas argumentações, e corroborar o nosso entendimento de que as atividades exercidas pela filial aqui em nosso Estado são de natureza comercial e não industrial. Informa que a movimentação fiscal do Autuado, em 2014 e 2015, comprova que, em sua filial de Salvador (BA), não existe nenhum processo de industrialização, tanto que não deu saída de mercadorias ali produzidas.

Afirma que discorda dessa tentativa de transformar a simples conservação, resfriamento, congelamento ou armazenamento em fase de industrialização, o que corrobora o nosso entendimento de que a filial de Salvador (BA) exerce exclusivamente a atividade de comércio, inclusive de mercadorias congeladas. Discorda, portanto, da tese ora advogada pelo Contribuinte de que a filial de Salvador (BA) seja uma extensão do estabelecimento produtor, assim como também não é um Centro Distribuidor.

Revela que a interpretação está subsidiada no art. 309, Inciso IV, alínea “b”, RICMS-BA/12, que autoriza o crédito fiscal, para compensação com o ICMS devido, “o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento quando consumida no processo de industrialização”. Este dispositivo encontra amparo no art. 29, inciso III, alínea “a”, Item 2, Lei 7.014/1996, bem como no art. 33, Inciso II, alínea “b”, Lei Complementar nº 87/1996.

Afirma que documentação anexada pelo Autuado, incluindo um laudo não assinado pelo técnico responsável, não altera em nada o nosso entendimento sobre a autorização legal do uso de crédito de ICMS oriundo de energia elétrica por estabelecimentos comerciais.

Para um melhor entendimento dos julgamentos já efetuados pelo CONSEF, em outros Processos Administrativos Fiscais, com relação à mesma matéria - Uso de Créditos de ICMS oriundos de Energia Elétrica em Estabelecimentos Comerciais - diz anexar cópia dos seguintes documentos: Acórdão JJF nº 0118/03-11, Acórdão JJF nº 0012-05-13 e Acórdão JJF nº 0091-05/16.

Pugna pelo julgamento favorável ao lançamento fiscal porque não há previsão legal para ao uso de Créditos de ICMS, por estabelecimento comercial, oriundos de energia elétrica.

Em relação à Infração 05, informa que o contribuinte é signatário do Termo de Acordo Atacadista (Decreto nº. 7.799/2000). Em função disso, quando da realização de operações interestaduais, faz jus ao crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS incidente sobre essas saídas. Quando da devolução, por qualquer motivação, obrigatoriamente, deve estornar o valor lançado a maior do crédito do ICMS calculado pela alíquota de 12%.

Informa que neste caso, o Defendente, conforme Registros Fiscais de Apuração de ICMS, não

efetuou o estorno devido das devoluções de mercadorias ocorridas em 2014 e 2015. Destaca que a documentação que comprova esta infração estão acostadas às fls. 196 a 261.

Ressalta que para a defesa, esta Infração não merece prosperar, tendo em vista que a impugnante estornou sim o valor do crédito presumido relativo às devoluções e o fez na apuração do crédito, de modo que subtraiu do valor do crédito presumido a ser lançado no RAICMS o valor do crédito a ser estornado relativo às devoluções.

Diz que o Autuado para comprovar os fatos, apresenta dados do mês de janeiro de 2014, mas argumenta que tal situação se repete em todos os meses para os quais a Autoridade Autuante alega que a impugnante teria deixado de estornar o valor do crédito presumido relativos às devoluções (Doc. 07)". Registra que para o contribuinte, resta claro que não houve qualquer infração à legislação tributária, a impugnante apenas optou por lançar no livro RAICMS o valor final do crédito presumido apurado no período, incluindo o estorno presumido relativo às devoluções em seu cálculo, de modo que o valor do crédito presumido relativo às devoluções foi integralmente estornado pela impugnante quando do cálculo do crédito presumido apurado na competência. Dessa forma, declara que deve ser integralmente cancelada a glosa de créditos relativa à Infração 02 do Auto de Infração ora combatido.

Relata que o contribuinte entende também “adicionalmente, ainda que não se entenda, é fato que em relação ao presente item não deve prosperar a glosa em relação ao suposto crédito não estornado, mas sim apenas multa e juros proporcionais, ao mero descumprimento de obrigação acessória”.

Diz que ao analisar a documentação apresentada pelo Defendente, bem como os Levantamentos Fiscais que geraram a mencionada Infração, considerando que, de fato, não abateu do valor do crédito presumido das saídas interestaduais, exercícios de 2014 e 2015, o valor do estorno de créditos das suas respectivas devoluções, em concordância com o contribuinte.

Arremata asseverando que a Infração 05 é improcedente.

Em relação à Infração 08 afirma que os cálculos do estorno de crédito foram efetuados de acordo com o determinado no RICMS-BA/12, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais quando não autorizados por convênio ou protocolo.

Inicialmente observa que o Impugnante, para esta Infração, com base no Recurso Extraordinário nº 628.075/RS (Doc. 03), alega que o Supremo Tribunal Federal, “determinou a suspensão de todos os processos que versam sobre a Guerra Fiscal em todo o território nacional em virtude do reconhecimento de repercussão geral”. Alega ainda, de acordo com o disposto no Novo Código de Processo Civil, “que os juízes e tribunais devem observar as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, de rigor que a presente autuação seja sobrestada até ulterior julgamento do *leading case* pelo STF”. O prosseguimento deste Processo Administrativo Fiscal, em sua opinião, “não pode ser dado prosseguimento, sob pena de desobediência”.

Registra a alegação da Defesa de que suportou nas operações em discussão o ônus do ICMS calculado à alíquota de 12%, e que “a fiscalização não provou ter o remetente optado pelo Crédito Presumido ou qualquer tipo de benefício fiscal”, pedindo, ao final, a improcedência da acusação, visto que “a fiscalização não provou ter o remetente optado pelo Crédito Presumido ou qualquer tipo de benefício fiscal e em razão disto ter ocorrido falta de cobrança do imposto pelo Estado de remetente das mercadorias”.

Explica que o princípio da Não-Cumulatividade do ICMS, estabelecido constitucionalmente, possui um regramento bem simples para a sua aplicação. Registra que quanto maior o valor do Crédito do ICMS, menor será o valor do Débito do ICMS a ser recolhido mensalmente ao Estado onde está localizado o estabelecimento atacadista. Por isso, acrescenta, o Estado que concede benefício fiscal, obrigatoriamente, deve suportar o ônus das suas decisões econômicas ao atrair filial atacadista para o seu território. Esclarece que valor do crédito fiscal do ICMS destacado em

documento fiscal de transferência de mercadorias de um Estado para uma filial em nosso Estado é absorvido integralmente pelo estabelecimento aqui localizado. Assinala que havendo concessão de Benefício Fiscal com redução do valor devido do ICMS quando da saída de mercadorias do Atacadista localizado em outro Estado para filial Atacadista neste Estado, por meio de Créditos Presumidos, o ônus do Crédito do ICMS é, aparentemente, suportado pelo estabelecimento adquirente da mercadoria. Diz que na prática, não é isso que ocorre, e podemos até de nomear de Guerra Fiscal entre Estados. Revela que o fato concreto nesse tipo de concessão de Créditos Presumidos de apenas uma via, sem a correspondência em nosso Estado, é que o ônus é suportado pelo Estado onde está situada a filial atacadista adquirente da mercadoria.

Observa que quando da escrituração fiscal do estabelecimento remetente, em outro Estado, por meio de lançamentos em Registro de Apuração do ICMS, o valor efetivo do ICMS a ser recolhido mensalmente é menor do aquele que consta em seus documentos fiscais, e que garante o usufruto por parte de cada adquirente da mercadoria. Indaga que se o destaque do Crédito Fiscal do ICMS é simbólico e não real, por que razão o ônus da operação deve ser arcado pelo Estado da Bahia.

Reafirma que esta Infração está amparada pelo RICMS-BA/12 que, expressamente, veda a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias mencionadas em seu Anexo Único. Este Decreto, por sua vez, é respaldado na Lei Complementar Federal nº 24/195.

Revela que sua interpretação a respeito dessa Infração, levando-se em consideração todas as argumentações do Contribuinte, mas discordando totalmente da sua tese, coaduna com o entendimento do CONSEF, expresso no Acórdão CJF Nº 0282-11/16.

Com base nos dados fiscais registrados nas EFDs, de 2014 e 2015, diz que analisou todas as mercadorias mencionadas no citado Decreto e, ao mesmo tempo, verificou também os lançamentos de créditos efetuados quando do registro das notas fiscais de entradas por transferências de filiais localizadas em Goiás, Minas Gerais, Pernambuco.

Informa que não se trata de compras de mercadorias de outros fornecedores, e sim de transferências entre filiais atacadistas do mesmo grupo empresarial, o que significa dizer que houve diretamente vantagem econômica ao usufruir de benefícios fiscais não autorizados pelo CONFAZ.

Assevera que as planilhas que deram origem a esta Infração, portanto, não são meras presunções, e sim resultante de uma análise acurada dos fatos fiscais ali registrados. Quando da entrada das mercadorias, o contribuinte se creditou de todo o valor destaque em cada documento fiscal, atingindo frontalmente o RICMS-BA/12 (§ 1º art. 1º): “o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem”.

Registra que o contribuinte, em sua escrituração fiscal, não obedeceu este dispositivo, assim como também não providenciou, conforme Registros de Apuração do ICMS, o estorno parcial do valor creditado do ICMS, conforme consta do § Único, art. 1º do RICMS-BA/12.

Para confirmar qual a origem da mercadoria, diz que pesquisou também o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica de filiais da Seara Alimentos Ltda., todas com Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios em Geral, localizadas em cidades como Cabo de Santo Agostinho (PE); Anápolis (GO); Aparecida de Goiânia (GO); Uberlândia (MG); Ribeirão das Neves (MG).

Relata que para fins de comprovação da atividade econômica principal do remetente da mercadoria, ora citados, anexa ao PAF, cópia dos cadastros das pessoas jurídicas emitidos pela Receita Federal do Brasil. Afirma que além desses dados, outros documentos também foram anexados, fls. 513 a 575, como os cálculos da Infração, todos necessários e válidos para a sua configuração.

Ressalta que os dados apresentados não são meras deduções, e sim fatos reais. Observa que o Defendente, indevidamente, se creditou de ICMS em percentuais não autorizados pelo Estado da

Bahia. Por esse motivo, consideramos a Infração como válida, desconsiderando toda a argumentação do contribuinte, inclusive o Parecer Técnico de Marco Aurélio Greco, que se refere exclusivamente a operações realizadas pelo Contribuinte no Estado de São Paulo, nos anos 2000.

Diz anexar também, para elucidar esta Infração, cópias dos Acórdãos N° 0529-13/13 e 05514-13/13, cujas decisões são unânimes em considerar como válidas as vedações de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadoria contempladas com benefícios fiscal sem autorização por convênio ou protocolo (Dec. n° 14.213/2012).

Quanto à Infração 09, explica que esta Infração se refere ao estorno a menor dos créditos de ICMS oriundos de mercadorias sujeitas à Antecipação Tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes do abate de aves, gado bovino e suíno. Observa que a documentação pertinente estão acostadas às fls. 576 a 639.

Revela que o contribuinte, ao analisar a esta Infração, argumenta que o valor de R\$71.291,01 não foi utilizado quando da apuração dos valores creditados indevidamente pelo contribuinte no mês de outubro de 2015. Isto se justifica, a princípio, visto que aquele valor não foi considerado porque o Autuante o encriturou como estorno de crédito de mercadorias isentas e separadamente. Relata que no decorrer da fiscalização, solicitou esclarecimentos a respeito desses estornos de créditos. Não houve atendimento aos nossos pedidos, e por isso tal crédito fiscal não foi lançado. Registra que não se trata de Estorno de Créditos de Embutidos, visto que, no período analisado, tais mercadorias foram retiradas da sujeição à antecipação tributária quando do seu ingresso. Destaca que de qualquer forma, a afirmação do Contribuinte está correta. E por isso, efetuou ajuste no mês de outubro de 2015, incluindo aquele valor e o saldo devido, neste mês, permanece R\$971,16.

Com relação à diferença apontada no mês de dezembro de 2015, Doc. 10, argumenta que tais valores são oriundos de devolução de mercadorias sujeitas à antecipação tributária. As notas fiscais emitidas se referem ao cancelamento de operações neste Estado. Indevidamente, o contribuinte debitou as saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Quando da análise do Crédito Indevido de Substituição Tributária, não tinha conhecimento dessa operação porque os valores são indicados a partir da parametrização efetuada no SIAF. Afirma que de posse dos documentos fiscais, considerou como válidas as argumentações do Contribuinte, e excluímos o valor da Infração 09.

Diz discordar, no entanto, do seu pedido, que requer o cancelamento integral da Infração 09. O seu valor, após ajustes necessários, ficou alterado para R\$188.627,27, conforme Planilha ora anexada, a ser recolhido.

Lembra que os valores dos meses de Janeiro e Fevereiro, não foram questionados pelo Contribuinte, sendo retificado apenas o mês de Outubro de 2015, e excluído o mês de Dezembro do Exercício de 2015.

Destaca que a defesa, em relação Infração 11, alega que, em seu enquadramento no Auto de Infração, há menção a dispositivos do Dec. 6.284/1997, vigente até 31/03/2012, quando foi revogado pelo atual regulamento asseverando que fundamentar o lançamento do imposto ora em cobrança é totalmente descabida, de modo que o Auto de Infração dever ser declarado nulo ante a patente inconstitucionalidade e ilegalidade da cobrança pautada em legislação revogada”, uma vez que as tais cobranças se referem a períodos posteriores a 2012.

Declara que de acordo com o §1, art. 18, RPAF-BA/99, as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração”. Neste sentido pede ao CONSEF para desconsiderar esse pedido do Contribuinte.

Lembra a alegação do defensor que as mercadorias elencadas no levantamento fiscal são material de embalagem, e, por isso, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, conforme art. 309, inciso I, RICMS-BA/12, fazendo jus ao aproveitamento do crédito fiscal no montante do valor imposto cobrado relativo às aquisições de material de embalagem para comercialização das

Revela que a afirmação do contribuinte está parcialmente correta. Destaca que o cálculo do direito ao crédito do ICMS oriundo de embalagens, leva-se em consideração o percentual de vendas de mercadorias com tributação normal e mercadorias sujeitas à antecipação tributária. Neste cálculo, não levamos em consideração tais percentuais. Sugerimos o julgamento da Infração como improcedente, tendo em vista a sua forma de cálculo.

Em relação à Infração 12, destaca que nesta Infração, no mês de fevereiro de 2015, o contribuinte, por ser Signatário do Termo de Acordo Atacadista, se apropriou de valor, a maior, do crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS de saídas de mercadorias em operações interestaduais. A documentação pertinente às fls. 665 a 672.

Diz que para esta Infração, a defesa alega que as notas fiscais não consideradas dizem respeito a operações interestaduais com diversas mercadorias que fazem jus ao benefício do crédito presumido, cujo crédito, inclusive fora reconhecido em outras notas fiscais com mercadorias idênticas, desta forma, por mais que a Impugnante tenha identificado a origem da diferença glosada pela Autoridade Fiscal, continuou sem entender o motivo pelo qual Fiscal não foi considerado pela fiscalização o crédito presumido relativo a essas notas fiscais, anexando para tanto, o demonstrativo (Doc. 11), onde fica comprovado que a integralidade do crédito fiscal apropriado encontra respaldo no Dec. 7.799/2000”.

Afirma que após análise da documentação pertinente, concordamos com o contribuinte. Pugna pela improcedência dessa Infração.

Quanto às Infrações que foram acatadas a partir de dados apresentados pela defesa, sugere o julgamento pela improcedência.

Por fim, destaca que o valor do presente Auto de Infração, conforme Demonstrativo em anexo à fl. 2929, fica retificado para o valor de R\$4.026.392,34.

Em manifestação à fls. 3078 a 3091, o Impugnante de início, reproduz as infrações novamente e depois de sintetizar as ponderações do Autuante reafirma sua discordância com a lavratura do Auto de Infração.

Afirma que apesar de concordar com as reduções e exclusões propostas pelo Autuante, o presente Auto de Infração merece ser anulado ou cancelado em sua integralidade.

Em seguida, reprisa integralmente todas suas razões de defesa articuladas em sua impugnação, asseverando que não deixam dúvidas quanto a nulidade e improcedência total da presente autuação.

Requer, ainda, que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da Impugnante, Dr. Fabio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo-SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

Em manifestação do autuante, fl. 3099, verifica que após análise da manifestação do contribuinte informa o autuado não apresenta nenhum fato novo que justifique uma nova contra argumentação.

Conclui mantendo integralmente seu posicionamento, conforme já exposto na informação fiscal prestada.

## VOTO

Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação de que se constitui vício insanável a ausência nos autos dos Termos lavrados durante a fiscalização e que fundamentam a autuação citando a previsão estatuída no RPAF-BA/99 em seu art. 28, §4º, incisos I e II, art. 41, inciso I, e nos artigos 46 e 47.

Verifico com base nas peças que integram o Auto de Infração que a alegação defensiva afigura-se desprovida de suporte fático, haja vista que constam dos autos às fls. 22 a 38, onde se constata que foram acostadas as cópias de dois Termos de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, lavrados através do Domicílio Tributário Eletrônico do Autuado, postados, respectivamente, nos dias 18 e 26/10/2016, com data ciência nos dias 19 e 26/10/2016, constando também às fls. 37 e 38, petição do próprio autuado informando ter cumprido uma das solicitações da fiscalização. Constam também cópias de diversos e-mails trocados entre a fiscalização e prepostos do Autuado, demonstrando, claramente o pleno conhecimento pelo Autuado de todas as fases que antecederam a lavratura do presente Auto de Infração, ou seja, que se encontrava sob ação fiscal.

Em suma, além de constar dos autos, o Autuado teve pleno conhecimento de todos os termos lavrados e procedimentos adotados pela fiscalização durante a fiscalização, bem como os demonstrativos e levantamentos elaborados indispensáveis para o esclarecimento da acusação fiscal, cujas cópias lhe foram entregues.

Logo, não há que se falar em vício insanável, uma vez que resta patente a inexistência qualquer óbice ao exercício da ampla defesa do sujeito passivo e muito menos em ofensa ao devido processo legal.

Quanto à alegação atinente à Infração 08 de que deve ser suspenso Processo Administrativo Fiscal por força de decisão do Supremo Tribunal Federal - STF repercussão geral, saliento que este Órgão julgador, por não ter competência para examinar questões de natureza de controle concentrado de constitucionalidade, ao teor do art. 167, do RPAF-BA/99.

No que diz respeito à ilegitimidade passiva suscitada pelo Impugnante, por não ter sido a pessoa que aproveitou o benefício fiscal que, no entendimento da defesa a sujeição passiva deveria recair sobre o remetente das mercadorias autuadas, também não deve prosperar. É indubiosa a participação do estabelecimento autuado no pólo passivo da relação tributária em comento ao utilizar créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias elencadas no Anexo Único do Dec. nº 14.213/12, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24/75. O aludido decreto expressamente veda a utilização dos créditos fiscais pelos estabelecimentos baianos nas entradas de mercadorias oriundas dos Estados que concedem benefícios fiscais em desacordo com a LC nº 24/75.

Quanto à ponderação de que ocorreu precariedade da acusação e levantamento fiscal que deram origem à Infração 08, sob o fundamento de que a Fiscalização deixou de apurar circunstâncias essenciais para sustentarem a acusação fiscal, constato ser também descabida a alegação, haja vista que foi, tão-somente, efetuada de forma clara a glosa dos créditos vedados expressamente no Dec. nº 14.213/12, que não impõe qualquer condição, ou seja, a exigência fiscal afigura-se estribada em norma legal vigente.

Em relação preliminar de nulidade suscitada atinente à Infração 11, por ter sido indicado o dispositivo legal infringido se reportando à capituloção do RICMS-BA/97, não mais vigente nas datas de ocorrência dos fatos geradores, não vislumbro qualquer óbice que pudesse resultar em nulidade da autuação, tendo em vista que a descrição dos fatos e demonstrativo de apuração não deixaram quaisquer dúvidas para o autuado sobre a acusação fiscal, tanto é assim que em sua defesa demonstrou claramente a compreensão dos fatos. Ademais, o RPAF-BA/99 em seu art. 19, também exime da mácula de nulidade o lançamento que contiver erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Compulsando os autos, constato que de fato, inexiste na autuação qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que o sujeito passivo demonstrou perfeito conhecimento das infrações, as quais foram fundamentadas em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao

contribuinte, não ocorrendo quaisquer das hipóteses previstas na legislação, precipuamente no art. 18 do RPAF-BA/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento.

Logo, considero ultrapassadas as questões suscitadas a guisa de preliminar de nulidade.

No que diz respeito ao pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro com fulcro no art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação da convicção dos julgadores em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

No mérito o Auto de Infração cuida de quatorze infrações à legislação tributária do ICMS, consoante descrição circunstanciada enunciada no preâmbulo do relatório.

As Infrações 01, 03, 04, 06, 07, 10, 13 e 14, não foram objeto de impugnação pelo sujeito passivo. Assim, ante a inexistência de lide em torno desses itens da autuação, ficam mantidas.

A Infração 02 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.

De acordo com dados cadastrais no CAD-ICMS-BA, constante do INC - Informação do Contribuinte, fls. 2930 a 2932, o estabelecimento autuado de Inscrição Estadual de nº 101.207.595, CNPJ nº 02.914.460/0220-49, foi cadastrada, em 30/04/2012, como Comércio Atacadista de Produtos Alimentícios em Geral (CNAE PRINCIPAL; 02), em suas CNAES SECUNDÁRIAS, constam apenas comércio; transporte rodoviário de carga; depósito de mercadorias para terceiros; carga e descarga; outras atividades auxiliares dos transportes terrestres; agenciamento de cargas; organização logística do transporte de carga; e serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

Inicialmente, destaco que a matéria objeto da autuação tem sua regência preconiza da pela alínea “b”, do inciso II, art. 33, da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

“Art. 33 ...

*II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento*

- a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*
- b) quando consumida no processo de industrialização;*
- c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*
- d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses;”*

As razões de defesa do Impugnante gravitaram em torno da alegação de que a aquisição de energia elétrica objeto da autuação foi utilizada em processo de industrialização em extensão do seu estabelecimento produtor. Aduziu que faz jus ao crédito do ICMS incidente sobre as faturas de energia elétrica, pelo fato de a energia consumida ser essencial para continuidade do processo industrial da empresa como um todo, mesmo o estabelecimento autuado tendo como atividade principal o comércio atacadista de produtos alimentícios, pois, depende de energia elétrica para a continuidade do processo industrial da empresa, tais como o resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, com condições ideais para consumo.

O Autuante manteve a autuação asseverando sua discordância da tentativa do Autuado de transformar a simples conservação, resfriamento, congelamento ou armazenamento em fase de industrialização, o que corrobora com o seu entendimento de que exerce exclusivamente a atividade de comércio, inclusive de mercadorias congeladas. Sustentou que o estabelecimento autuado o não é uma extensão do estabelecimento produtor, assim como também não é um Centro Distribuidor.

Firmou que sua interpretação está subsidiada no art. 309, inciso IV, alínea “b”, do RICMS-BA/12, que autoriza o crédito fiscal, para compensação com o ICMS devido, “o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento quando consumida no processo de industrialização”, dispositivo encontra amparo no art. 29, inciso III, alínea “a”, item 2, da Lei 7.014/96, bem como no art. 33, inciso II, Alínea “b”, Lei Complementar nº 87/96. Registrhou trazendo à colação a cópia de Acórdão de diversos julgados para demonstrar que seu entendimento sobre essa matéria encontra-se pacificado no âmbito do CONSEF.

Depois de compulsar os elementos que emergiram do contraditório em torno desse item da autuação, constato que a questão a ser dirimida reside em se definir se a unidade autuada é um estabelecimento industrial ou não. Em sendo uma indústria, sendo a energia elétrica adquirida consumida no processo de industrialização a constituição do crédito fiscal estaria amparada pela alínea “b”, do inciso II, do art. 33, da LC nº 87/96.

Ao se aquilatar os dados cadastrais do estabelecimento autuado no CAD-ICMS-BA se constata claramente se tratar de estabelecimento que não exerce qualquer atividade de industrialização, como já comentado.

Por seu turno, a alegação defensiva de que a energia elétrica foi utilizada em processo de industrialização em extensão do seu estabelecimento produtor para dar continuidade do processo industrial da empresa, tais como o resfriamento e o congelamento de alimentos para conservação, passando os produtos por diversas etapas até que chegue ao consumidor final, com condições ideais para consumo, não há como prosperar. Primeiro, porque a legislação tributária estadual não prevê a equiparação do autuado a estabelecimento industrial no caso em tela, bem como, para fins do ICMS são autônomos os diversos estabelecimentos de uma empresa e possuem escrituração fiscal própria. Segundo, a conservação de mercadorias perecíveis em câmaras frigoríficas para sua preservação não se constitui atividade transformadora industrial, eis que, mais do que evidente, os produtos são apenas conservados, ou seja, o armazenamento frigorificado tem como exclusiva finalidade a manutenção das condições em que foram industrializados, portanto, processo já findo.

Saliento que mesmo se o estabelecimento fosse equiparado a industrial, ainda assim, não faria jus a apropriação dos créditos fiscais decorrente das aquisições de energia elétrica, uma vez que sua utilização não foi destinada a industrialização. Tanto é assim, que ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, o Parágrafo Único do art. 46, do Código Tributário Nacional - CTN, qualifica como industrializado o produto submetido a qualquer operação que o aperfeiçoe para consumo. Logo, há de se depreender que uma simples frigorificação para coibir a deterioração de um produto se configure em aperfeiçoamento para o consumo.

Convém também registrar que o Laudo Técnico para Crédito do ICMS para Fatura de Energia Elétrica, bem como cópia do Contrato Social da Seara Alimentos S.A. acostados aos autos pelo Impugnante não se constituem comprovação para a alegada industrialização, portanto, também ineficazes para elidir a autuação.

Entendo restar caracterizada a infração, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 33, inciso II, alínea “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2020.

Concluo pela subsistência da Infração 02.

A Infração 05 cuida da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, sendo o contribuinte é signatário do Termo de Acordo Atacadista (Dec. nº 7.799/00).

O sujeito passivo sustentou em suas razões de defesa que a acusação fiscal não merece prosperar, por ter estornado o valor do crédito presumido relativo às devoluções e o fez na apuração do crédito, de modo que subtraiu do valor presumido a ser lançado no RAICMS o valor a ser estornado relativo às devoluções. Apresentou dados do mês de janeiro de 2014 para comprovar os fatos, aduzindo que tal situação se repete em todos os meses para os quais o Autuante alega que teria deixado de estornar o valor do crédito presumido relativos às devoluções - Doc nº 07. Sustentou restar claro que não houve qualquer infração à legislação tributária, destacando que apenas optou por lançar no RAICMS o valor final do crédito presumido apurado no período, incluindo o estorno presumido relativo às devoluções em seu cálculo, de modo que o valor do

crédito presumido relativo às devoluções foi integralmente estornado quando do cálculo do crédito presumido apurado na competência.

O autuante ao prestar informação fiscal assinalou que ao analisar a documentação apresentada pelo Defendente, bem como os Levantamentos Fiscais que geraram a mencionada Infração, considerando que, de fato, no levantamento fiscal não foi abatido do valor do crédito presumido das saídas interestaduais, exercícios de 2014 e 2015, o valor do estorno de créditos das suas respectivas devoluções, em concordância com o contribuinte, asseverou ser favorável ao julgamento como Improcedente desta Infração 05.

Assim, depois de examinar os elementos que compõem esse item da autuação, constato que assiste razão ao Autuante ao reconhecer que em seu levantamento fiscal não abateu do valor crédito fiscal presumido das saídas interestaduais o valor dos estornos de créditos das respectivas devoluções.

Nestes termos, não mais remanescendo qualquer lide em torno dessa questão, concluo pela insubsistência da Infração 05.

Quanto à Infração 08, que trata da utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Em sede de defesa sustentou que para existir infração à legislação baiana, deveria ter obtido algum tipo de vantagem econômica decorrente da concessão de Benefício Fiscal concedido por outro Estado de forma contrária ao que estabelece dispositivo da CF/88, em seu art. 18. Assinalou que tal requisito não está satisfeito no presente caso porque não existiu vantagem econômica decorrente das operações abrangidas pela autuação fiscal, uma vez que somente existira vantagem econômica se tivesse suportado o encargo do ICMS correspondente a incidência da alíquota de 12% com a redução correspondente ao Crédito Presumido previsto na legislação do Estado de Goiás. Afirmou que suportou nas operações em discussão o ônus do ICMS calculado à alíquota de 12%, e que a fiscalização não provou ter o remetente optado pelo Crédito Presumido ou qualquer tipo de benefício fiscal.

Frisou que jamais realizou qualquer ato comissivo ou omissivo passíveis de serem causa de sua eventual responsabilidade, porque ao comprar as mercadorias não colaborou com as atividades realizadas pelo remetente das mercadorias relacionadas ao suposto aproveitamento de benefício fiscal. Se efetivamente existiu alguma infração esta foi unicamente praticada pelo remetente das mercadorias, que supostamente aproveitou o supracitado benefício fiscal em seu favor. Declarou ser inadmissível e injusto lhe imputar, como adquirente qualquer responsabilidade especialmente quando a concessão do benefício fiscal não lhe trouxe qualquer vantagem econômica.

Alegou que, considerando tais circunstâncias, não existe o nexo de causalidade a permitir sua responsabilização no imposto e multa constituídos no Auto de Infração impugnado, e que sem este nexo de causalidade não é parte legítima para figurar no Auto de Infração, porque como ressaltado acima, sua existência é condição *sine qua non* para ser responsabilizado por infrações nos termos do art. 136 do CTN, porque ninguém pode ser responsabilizado por algo que não cometeu.

Argumentou também que ocorreu precariedade da acusação e do levantamento fiscal que lhe deu origem, tendo em vista que o Autuante deixou de apurar circunstâncias essenciais para sustentarem o seu posicionamento, por entender que esta acusação depende necessariamente da verificação de ter o remetente optado pela utilização do suposto benefício fiscal, porque a possibilidade de sua utilização não ocorre de imediata.

Trouxe à colação posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, para enfatizar a validade do seu direito ao crédito do imposto representado no ICMS destacado nos documentos fiscais,

assinalando que tal vedação ofende flagrantemente o Princípio da Não-Cumulatividade, por estar se negando o direito da empresa aproveitar o imposto cobrado na operação anterior.

Aduziu também o Autuado que se apenas forem admitidos os efeitos do crédito previsto na legislação do Estado da Bahia para as mercadorias fabricadas em estabelecimentos baianos, negando a sua eficácia para as mercadorias fabricadas por estabelecimentos não baianos, como os remetentes das mercadorias ora em questão, evidentemente, estará se fazendo a distinção vedada pelo art. 252, da CF/88, algo inadmissível, por implicar tratamento diferenciado flagrantemente inconstitucional.

Asseverou que o impedimento ao crédito também seria inconstitucional por ofender o Princípio da Isonomia, previsto no art. 250, inciso II, da CF/88, porque estariam sendo tratados distintamente contribuintes na mesma situação fiscal, tais sejam: os estabelecimentos fornecedores localizados em outros Estados e o estabelecimento baiano tratado na legislação do Estado da Bahia.

Sustentou que o presente Auto de Infração não deve subsistir, na medida em que os Tribunais Superiores têm o firme entendimento no sentido de que deve ser afastada sua responsabilidade pela Guerra Fiscal travada entre dois entes federativos, na hipótese de concessão de benefício sem anuência do CONFAZ, ao Estado destinatário da mercadoria deduzir seu inconformismo - e pleitear o resarcimento de seu eventual prejuízo - perante o STF, e se que o benefício fiscal concedido pelo estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido, deve ser descontado o percentual de 12% do ICMS devido ao estado destinatário, em respeito ao princípio da legalidade estrita, sendo necessário diferenciar as expressões “valor do imposto devido” e “imposto efetivamente recolhido”.

Ao proceder a Informação Fiscal, o Autuante manteve a autuação sob o fundamento da expressa vedação da utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias mencionadas no Anexo Único no Dec. nº 14.213/12, que por sua vez é respaldado na Lei Complementar 24/75.

Sustentou que nas transferências entre filiais atacadistas, oriundas dos Estados, de Goiás, Minas Gerais e Pernambuco, do mesmo grupo empresarial o estabelecimento autuado se creditou de todo o valor destacado nos documentos fiscais, descumprindo o art. 1º, do aludido decreto, bem como não procedeu ao estorno parcial do valor creditado do ICMS, conforme preconizado no Parágrafo Único do mesmo decreto.

Asseverou que os valores apurados apresentados não são meras deduções, e sim fatos reais, uma vez que o contribuinte, indevidamente, se creditou de ICMS em percentuais não autorizados pelo Estado da Bahia.

Do exame nas peças atinentes a esse item da autuação emerge claramente que a acusação fiscal afigura-se respaldada no Dec. 14.231/12, *in verbis*:

*“Art. 1º Fica vedada a utilização de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais das mercadorias referidas no Anexo Único deste Decreto, contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975.*

*§ 1º O crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme estabelecido no Anexo Único deste Decreto.*

*§2º O disposto no caput deste artigo também se aplica ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e por antecipação tributária parcial.*

*Art. 2º Tratando-se de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte deverá registrar, na coluna “Crédito do Imposto” do livro Registro de Entradas, a parcela do crédito do ICMS relativa ao imposto efetivamente cobrado na unidade federada de origem. Parágrafo único. Em substituição ao procedimento previsto no caput deste artigo, o contribuinte poderá se apropriar do valor do crédito fiscal destacado no documento fiscal e proceder ao estorno da parte correspondente ao benefício fiscal, mantendo apenas a parte do crédito efetivamente cobrado na unidade federada de origem”.*

Constata-se nos autos que os créditos glosados no presente Auto de Infração decorrem das remessas constantes em notas fiscais emitidas por filiais do autuado, localizados nos Estados do Pernambuco, Goiás e Minas Gerais, e foram observados os limites de admissibilidade de uso do crédito para cada mercadoria, nos termos do Anexo único do Dec. nº 14.213/12.

Em relação aos fundamentos jurídicos apresentados nas de defesa mencionando que autuação ofendeu o princípio da não-cumulatividade, convém registrar que o art. 155, inciso II, da CF/88 estabelece a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a não-cumulatividade do ICMS é prevista em sua §2º do aludido dispositivo, estatuindo a compensação no que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Entretanto, em seu inciso II traz uma limitação ao direito de crédito, relativamente às operações isentas e com não incidência, ou seja, nestes casos, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes ou acarretará anulação do crédito relativo às operações anteriores.

É evidente que essa limitação tem como finalidade a garantia da efetividade do direito à não-cumulatividade, haja vista que impede a utilização de crédito fiscal inexistente. Com base nessa regra de vedação de crédito fiscal considerado ilegítimo é que o Estado destinatário não se sentiu obrigado a assumir o ônus do benefício fiscal oferecido pelo Estado remetente.

Consta dos autos que o direito legal do contribuinte e que foi perfeitamente respeitado conforme se vê da planilha de cálculos à fl. 513 a 575, onde está claramente demonstrado que foram considerados os créditos, apenas não foi admitido no percentual pretendido pelo deficiente, por força do que dispõe o anexo único do Dec. nº 14.213/12.

O entendimento que prevalece nas decisões deste CONSEF é de que o Dec. nº 14.213/12 não afronta qualquer dispositivo legal ou constitucional, pelo contrário, visa justamente, garantir a aplicação do princípio da não-cumulatividade do ICMS à luz da interpretação sistemática e teleológica que vem sendo aplicada pelo STF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0282-11/16 e CJF Nº 0190-11/13.

No tocante aos argumentos alinhados pelo Sujeito Passivo que permeiam discussão de matéria afeita à eventual constitucionalidade do Dec. Estadual nº 14.213/2012, convém registrar que o art. 167, do RPAF-BA/99, assim determina:

*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

- I - a declaração de inconstitucionalidade;*
- II - questão sob a apreciação do Poder Judiciário ou por este já decidida.*
- III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.”*

Logo, observados os termos da norma insculpida no art. 167, acima transcritos, vê-se que foge à competência deste colegiado e dos seus julgadores a apreciação e decisão em matéria que envolva a declaração de inconstitucionalidade.

Assim, nestes termos, mantenho a Infração 08.

A Infração 09 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Esta infração se refere ao estorno a menos dos créditos de ICMS oriundos de mercadorias sujeitas à Antecipação Tributária, a exemplo de produtos comestíveis resultantes de abate de aves, gado bovino e suíno.

O deficiente impugnou a autuação aduzindo que no levantamento fiscal, o valor de R\$71.291,01 não foi utilizado quando da apuração dos valores creditados indevidamente no mês de outubro de 2015.

O autuante assinalou que isto se justifica, a princípio, visto que aquele valor não foi considerado porque o Contribuinte o escriturou como estorno de crédito de mercadorias isentas e separadamente. Observou que no decorrer da fiscalização, solicitou esclarecimentos a respeito

desses estornos de créditos. Não houve atendimento aos nossos pedidos, e por isso tal crédito fiscal não foi lançado.

O autuante esclareceu ainda que ao contrário do que afirmou a defesa, não se trata de Estorno de Créditos de “Embutidos”, visto que, no período analisado, tais mercadorias foram retiradas da sujeição à antecipação tributária quando do seu ingresso. Entretanto, observou que a afirmação do Contribuinte está correta, e por isso, efetuou o ajuste no mês de outubro de 2015, incluindo aquele valor que resultou no saldo devido, neste mês, permanece R\$971,16.

Com relação à diferença apontada no mês de dezembro de 2015, explicou que os valores são oriundos de devolução de mercadorias sujeitas à antecipação tributária e as notas fiscais emitidas se referem ao cancelamento de operações neste Estado. Disse ter constatado que o contribuinte indevidamente se debitou nas saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Observou que, quando da análise do Crédito Indevido de Substituição Tributária, não tinha conhecimento dessa operação porque os valores são indicados a partir da parametrização efetuada no SIAF e que de posse dos documentos fiscais acolheu o argumento da defesa e excluiu o valor da Infração 09.

Discordou do pedido da defesa para o cancelamento integral da Infração 09, consignando que o valor remanescente, após ajustes necessários, ficou reduzido para R\$188.627,27, conforme Planilha que anexa à fl. 2928.

Revelou também que os valores dos meses de janeiro e fevereiro, não foram questionados pelo impugnante, destacando que retificou apenas o mês de outubro de 2015, e excluiu o mês de dezembro do Exercício de 2015.

Depois de examinar as intervenções efetuadas pelo Autuante que resultaram nos ajustes e na redução da exigência inicialmente lançada, constato que foram lastreadas nas comprovações apresentadas pelo Impugnante.

Acolho o novo demonstrativo elaborado pelo autuante acostado à fl. 2928, que reduz o valor do débito para R\$188.626,27.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 09.

A Infração 11 trata da utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento ocorrido nos meses de março, agosto a outubro e dezembro de 2015.

Além da questão atinente ao enquadramento legal ter sido efetuado com base no RICMS-BA/97, já enfrentada em sede de preliminar, o deficiente também alegou que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal são materiais de embalagem, e que por isso, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, de acordo com o previsto no inciso I, do art. 309, do RICMS-BA/12, fazendo jus ao aproveitamento de crédito fiscal no montante do valor do imposto cobrado nas aquisições de material de embalagem para comercialização das mercadorias.

O Autuante ao prestar informação asseverou que o deficiente está parcialmente, uma vez que para o cálculo do crédito fiscal oriundo das aquisições de embalagem leva-se em consideração o percentual de vendas de mercadorias de tributação normal e mercadorias sujeitas à antecipação tributária. Revelou que neste cálculo não levou em consideração os percentuais previsto na legislação. Diante, desse equívoco no levantamento fiscal, opinou pela improcedência desse item da autuação.

Ao compulsar as peças que compõem esse item da autuação constato que, efetivamente, as mercadorias objeto da autuação referem-se a aquisições de embalagens que dão direito ao crédito, na forma preconizada pela legislação de regência, ou seja, os artigos 309 e 312 do RICMS-BA/12, *in verbis*:

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

[...]

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;”

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - 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;”

Como se depreende dos dispositivos supra reproduzidos, ocorrendo saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis o contribuinte deve promover o estorno proporcional, aspecto reconhecido pelo autuante como não considerado no levantamento fiscal que apurou a exigência fiscal.

Assim, diante do reconhecimento pelo Autuante do equívoco cometido no levantamento fiscal, constato que esse item da autuação, por não conter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, restou inquinado de nulidade, ao teor da alínea “a”, do inciso IV, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Nestes termos, concluo pela nulidade da Infração 11 e recomendo à Autoridade Fazendária providenciar a programação de uma nova ação fiscal no estabelecimento, ora autuado, para apuração da irregularidade a salvo de erro.

A Infração 12 cuida da utilização indevida de crédito fiscal presumido de ICMS em valor superior ao permitido na legislação em vigor. Nesta infração foi apurado que o contribuinte, por ser signatário do Termo de Acordo Atacadista, apropriou-se de valor a mais, do crédito presumido de 16,667% do valor do ICMS de saídas de mercadorias em operações interestaduais.

Em sede defesa o Autuado alegou que o levantamento fiscal não considerou que diversas mercadorias arroladas fazem jus ao benefício do crédito presumido, cujo crédito fora reconhecido em outras notas fiscais com mercadorias idênticas pelo autuante e acostou aos autos demonstrativo comprovando que a integralidade do crédito fiscal apropriado tem respaldo no Dec. nº 7.799/00.

O Autuante revelou que depois da análise da documentação apresentada pela defesa concordou com as alegações defensivas e pugnou pela improcedência da Infração 12.

Assim, tendo em vista que, depois das razões de defesa apresentadas e da manifestação do Autuante não mais remanescer qualquer lide em torno da acusação fiscal, resta evidenciado nos autos o não cometimento, pelo Impugnante, da irregularidade apontada.

Nestes termos, concluo pela insubsistência da Infração 12.

Quanto ao pedido do Impugnante para que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao seu advogado, Dr. Fabio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo-SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral, saliento que o setor competente deste CONSEF poderá enviar as comunicações sobre o presente processo para o endereço indicado, contudo, ressalto que o não atendimento a esta solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108, do RPAF-BA/99.

Pelo expedito, conluso pela subsistência parcial da acusação fiscal nos termos discriminados no demonstrativo abaixo.

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO COMPARATIVO**

Infrações	Auto de Infração	Informação Fiscal	Julgamento	
01	6.922,98	6.922,98	6.922,98	PROCEDENTE
02	748.239,65	748.239,65	748.239,65	PROCEDENTE
03	4.422,13	4.422,13	4.422,13	PROCEDENTE

ESTADO DA BAHIA  
 SECRETARIA DA FAZENDA  
 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

<b>04</b>	4.574,38	4.574,38	4.574,38	PROCEDENTE
<b>05</b>	43.322,81	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
<b>06</b>	922.500,77	922.500,77	922.500,77	PROCEDENTE
<b>07</b>	212.335,71	212.335,71	212.335,71	PROCEDENTE
<b>08</b>	1.866.877,52	1.866.877,52	1.866.877,52	PROCEDENTE
<b>09</b>	266.818,89	188.626,27	188.626,27	PROC. EM PARTE
<b>10</b>	7.063,66	7.063,66	7.063,66	PROCEDENTE
<b>11</b>	8.367,26	0,00	0,00	NULO
<b>12</b>	2.859,31	0,00	0,00	IMPROCEDENTE
<b>13</b>	60.140,04	60.140,04	60.140,04	PROCEDENTE
<b>14</b>	4.689,23	4.689,23	4.689,23	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>4.159.134,34</b>	<b>4.026.392,34</b>	<b>4.026.392,34</b>	

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

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298616.0003/16-0, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.026.392,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alíneas “a” e “b”, inciso II, alíneas “a”, “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA