

A.I. Nº - 108529.0006/18-4  
AUTUADO - BRF S.A.  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/12/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0219-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CREDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado pelo próprio autuante que o contribuinte efetuou parte do estorno do crédito utilizado, não causando qualquer prejuízo ao Estado. Indeferido o pedido de realização de Perícia. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 14/12/2018 para exigir ICMS no valor de R\$22.867.665,66, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por Antecipação, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Em complemento consta a seguinte informação: “*Crédito indevido - Mercadorias com ICMS substituído*”.

O contribuinte, através de advogado legalmente habilitado ingressa com defesa (fls. 14/29), e após descrever o teor da infração diz que a mesma não merece prosperar, devendo ser cancelado o presente lançamento por vícios materiais ou, quando menos, julgado integralmente improcedente por esta Junta de Julgamento, pelos motivos que passará a demonstrar.

Ressalva que antes de rebater o mérito passará a expor questões preliminares que, certamente, levarão ao reconhecimento de nulidade do lançamento, com o seu consequente cancelamento.

Assevera que ao lavrar o presente Auto de Infração, a Fiscalização, por motivo desconhecido, deixou de analisar os Livros de Apuração de ICMS da Impugnante, onde estão devidamente escrituradas todas as operações realizadas no período autuado, concluindo de forma equivocada que houve aproveitamento ilegal dos créditos do referido imposto pela Impugnante.

Explica que, partindo da premissa equivocada de que houve débito de ICMS nas saídas realizadas com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST, a fiscalização presumiu que a Impugnante teria se aproveitado indevidamente de créditos do referido Imposto nestas operações.

A nulidade no presente caso se deve ao fato de que o lançamento desconsiderou os documentos fiscais do período, bem como toda a apuração do ICMS realizado pela Impugnante, deixando de demonstrar corretamente o alegado aproveitamento indevido dos créditos do tributo no período, havendo flagrantes erros no cálculo da fiscalização.

Entende que o Fisco simplesmente deixou de considerar documentos fiscais da Impugnante que demonstram a apuração do tributo e que evidenciam a improcedência dos fatos alegados, acarretando a nulidade do presente Auto de Infração.

Nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, o lançamento é o “*procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível*” (grifos não constantes do

original).

No presente caso, em momento algum foi determinado e provado - de forma inequívoca - o alegado no lançamento de ofício. A fiscalização tão somente relacionou em uma planilha as mercadorias sujeitas ao ICMS-ST objeto das operações realizadas pela Impugnante, concluindo que houve aproveitamento indevido de créditos.

Diz não compreender por qual motivo a Fiscalização deixou de analisar, efetivamente, a escrituração realizada pela Impugnante referente a todas as operações com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST, preferindo, ao invés, presumir pela sua ilegalidade e, assim, lavrar o presente Auto de Infração. Essa situação é totalmente incompatível com o comando do já citado art. 142 do CTN, que obriga a autoridade lançadora a fazer um levantamento completo a partir de fatos indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos, não de meras presunções ou palpites sem a determinação da matéria tributável, na expectativa que o sujeito passivo a determine em sua impugnação.

Afirma que caso a fiscalização tivesse considerado a realidade dos fatos, buscando sempre apurar a verdade material, teria atestado a higidez das operações, haja vista que não pode pura e simplesmente PRESUMIR que a Impugnante se apropriou indevidamente dos créditos de ICMS, somente com base nas notas fiscais.

Transcreve o disposto no art. 2º do RPAF do Estado da Bahia (Decreto nº 7.629/99) e assevera que no presente caso, verifica-se que o lançamento contém grave vício material que afasta a certeza da presente exigência, já que desconsidera a verdade material dos fatos ao ignorar os estornos proporcionais realizados pela Impugnante nas operações com as mercadorias sujeitas ao ICMS-ST.

Acrescenta que no mesmo Decreto nº 7.629/99, em seu art. 18, prevê a nulidade do lançamento quando houver insegurança na determinação da infração e na situação presente verifica-se que o lançamento contém grave vício material que afasta a certeza da presente exigência, já que desconsidera a verdade material dos fatos ao ignorar o conteúdo das notas emitidas pela Impugnante no período autuado.

Desta forma, considerando que a autuação lavrada contra a Impugnante presumiu equivocadamente, sem buscar apurar a verdade material, que a empresa teria se utilizado indevidamente dos créditos de ICMS de mercadorias sujeitas à substituição tributária, resta demonstrada a sua flagrante nulidade, por vício material, por ofensa ao art. 142 do CTN e art. 18, IV, "a" do Decreto nº 7.629/99. Nesse sentido transcreve Acórdão referente a decisão deste Conselho.

Requer o reconhecimento da nulidade do lançamento impugnado por falta de segurança na apuração dos fatos geradores, na determinação da matéria tributável e na apuração da base de cálculo do imposto.

No mérito diz que na remota na hipótese de ser entendido que o Auto de Infração impugnado não é nulo pelas razões acima expostas, o que se considera apenas para efeitos de argumentação, passa a demonstrar as razões que, certamente, levarão à sua total insubsistência.

Reitera que a Fiscalização entendeu que a Impugnante teria se aproveitado indevidamente dos créditos de ICMS em razão de operações realizadas com mercadorias sujeitas ao recolhimento do tributo no regime de substituição tributária. Para a Autoridade Fiscal, a Impugnante adquiriu referidos itens como substituída, mantendo os créditos pelas respectivas entradas, debitando os valores de ICMS nas operações de saída subsequentes.

Ocorre que não procedem as razões apresentadas pela Autoridade Fiscal, pois não foi efetivamente analisado o registro das operações que eram, de fato, realizadas pela Impugnante. Não obstante estas razões ensejem a nulidade do presente lançamento por vício material - como já argumentado - a sua consequência lógica também é a improcedência da exigência pretendida

por meio do presente auto de Infração.

Explica que a Impugnante possui como atividades principais a industrialização, comercialização (atacado e varejo) e exploração de alimentos em geral no mercado interno e externo, principalmente os derivados de proteína animal e produtos alimentícios que utilizem a cadeia de frio como suporte de distribuição, dentre outras atividades da indústria alimentícia.

Sua filial situada em Salvador/BA, cujas operações foram objeto de Fiscalização, tem como principal atividade o comércio atacadista de alimentos (carnes bovinas, suínas e derivados, bebidas, leite e laticínios). Ante a natureza das suas atividades econômicas, parte de suas operações tem como objeto algumas das mercadorias relacionadas no Anexo I do RICMS da Bahia, as quais estão sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária (ICMS-ST).

Esclarece que nas operações com as referidas mercadorias, relacionadas no Anexo I do RICMS/BA, a Impugnante contabiliza as entradas, mantendo escriturados os créditos de ICMS-ST independentemente de estar na qualidade de substituída, em função da incerteza da tributação na saída. Ao realizar as operações subsequentes, caso a mercadoria não seja tributada na saída, a Impugnante estorna os créditos apropriados na entrada, conforme registrado no livro Registro de Apuração do ICMS cuja cópia transcreveu.

Assevera que no presente caso, quanto às operações de saída realizadas com as mercadorias adquiridas com recolhimento do ICMS-ST, tendo em vista a saída não ser tributada, a Impugnante realiza o respectivo ajuste estornando os créditos do Imposto que foram destacados em NF nas operações de saída, em razão da vedação contida no art. 290 do RICMS/BA.

Tomando como exemplo o mês 12/2015, a Fiscalização exige da Impugnante R\$2.318.035,86, referente aos créditos supostamente apropriados indevidamente. Analisando os detalhes dos ajustes realizados no Livro de Apuração do ICMS, fica comprovado que, em verdade, a Impugnante realizou o estorno de créditos no valor de R\$2.313.987,93, em razão da vedação contida no citado art. 290 do RICMS/BA.

Portanto, conforme consta dos livros de apuração do ICMS da Impugnante, do valor histórico de R\$22.867.665,66 exigidos pela por meio do presente Auto de Infração, verifica-se o estorno proporcional de créditos referente a estas mesmas operações no valor R\$22.737.983,02, conforme quadro resumo abaixo:

Período	Valores Glosados	Valor Estornado (cf. Registro de Apuração de ICMS)	Valores Glosados e Estornados pela Impugnante	Créditos Mantidos Em Função de Saída Tributada
jan/15	1.861.169,76	4.982.184,79	1.818.229,57	42.940,19
fev/15	1.546.680,16	1.526.669,25	1.526.669,25	20.010,91
mar/15	1.807.757,35	1.790.588,41	1.790.588,41	17.168,94
abr/15	1.475.348,77	1.466.793,00	1.465.783,04	9.565,73
mai/15	1.826.606,13	1.816.260,70	1.815.861,65	10.744,48
jun/15	1.365.601,27	1.354.918,78	1.354.918,78	10.682,49
jul/15	2.183.266,65	2.180.106,97	2.180.106,97	3.159,68
ago/15	2.500.784,28	2.496.464,63	2.496.464,63	4.319,65
set/15	1.829.249,87	1.828.837,19	1.827.789,37	1.460,50
out/15	2.174.981,68	2.173.523,46	2.173.523,46	1.458,22
nov/15	1.978.183,88	1.975.269,12	1.974.954,34	3.229,54
dez/15	2.318.035,86	2.313.987,93	2.313.093,55	4.942,31
<b>Subtotal</b>	<b>22.867.665,66</b>	<b>25.905.604,23</b>	<b>22.737.983,02</b>	<b>129.682,64</b>

Entende que caso a Autoridade Fiscal tivesse avaliado as operações realizadas pela Impugnante como um todo, analisando efetivamente os fatos, teria se atentado que não houve apropriação indevida de créditos de ICMS. Frise-se: durante todo o período, a Impugnante realizou os ajustes em conta gráfica apurando o saldo do Imposto devido, bem como a proporção das saídas

realizadas em que não houve efetivamente o débito de ICMS, estornando os valores nos quais era vedado o creditamento.

Conclui que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente pois não houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS no presente caso, uma vez que está comprovado que no período de janeiro a dezembro de 2015 a Impugnante realizou o respectivo estorno no valor de R\$22.737.983,02, correspondente às operações com mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária.

Acrescenta que de acordo com as razões expostas durante o período autuado a impugnante realizou os ajustes em sua apuração de ICMS, estornando em conta gráfica os valores relacionados às operações com mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST em que houve o aproveitamento de créditos nas saídas, no valor total de R\$22.737.983,02.

Assim, devidamente comprovado os referidos estornos, subsiste no presente Auto de Infração o valor de R\$129.682,84, referente a uma parcela das operações realizadas pela Impugnante com as mercadorias relacionadas pela Fiscalização, que sofreram a incidência de ICMS na saída. Os referidos créditos foram apropriados legalmente pela Impugnante pois, ao contrário do que afirma a fiscalização, referidas mercadorias não podem se sujeitar ao recolhimento do ICMS-ST.

Dentre os itens em que a Fiscalização aponta o suposto aproveitamento indevido dos créditos de ICMS pela Impugnante, estão as mercadorias com NCMs 1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, cujas descrições estão relacionadas abaixo.

NCM	Descrição
1902.11.00	Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo
0207.14.00	Produtos comestíveis resultantes do abate de aves
2202.90.00	Bebidas energéticas e isotônicas
1904.90.00	Salgados industrializados
1902.30.00	Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo
0210.20.00	Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque e jerkedbeef
	Produtos comestíveis resultantes do abate de aves
0210.19.00	Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, exceto charque e jerkedbeef
	Produtos comestíveis resultantes do abate de aves
2106.90.90	Bebidas energéticas e isotônicas
1905.20.10	Macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo; pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares; macarrão instantâneo

Em seguida, diz que as operações realizadas com as mercadorias de NCM 1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, estão sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST, entretanto, em que pese as NCMs relacionadas pela Fiscalização indique a sujeição das mercadorias nelas classificadas ao recolhimento do ICMS-ST, a verdade é que àquelas que foram objeto de comercialização pela Impugnante não estão sujeitas ao recolhimento do Imposto por substituição, pois a sua descrição não corresponde com a descrição da respectiva NCM, conforme se observa abaixo:

Descrição	NCM	Motivo pelo qual não se sujeita ao ICMS-ST
YAKISOBA SADIA BDJ 600G	19023000	Não se enquadra no regime do ICMS-ST, pois são massas pré-cozidas e contém, em sua composição, molhos e carnes de aves, carne bovina, vegetais etc., ou seja, são recheadas e pré-cozidas.
NHC350 NHOQUE A BOLONHESA PERD CART 350G	19023000	Não se enquadra no regime do ICMS-ST, pois são massas pré-cozidas e contém, em sua composição, molhos e carnes de aves, carne bovina, vegetais etc., ou seja, são recheadas e pré-cozidas.
PÃO DE QUEIJO TRADIC CONG SADI PT400G	19021100	Produto não contém farinha de trigo em sua composição - Não Sujeito a ICMS-ST ou Antecipado - Composição: Fécula de mandioca, Água, Amido, Queijo Minas ou Mussarela, Leite em Pó, etc.
ARROZ COM PEITO DE PERU E MOLHO BCO SD	19049000	O enquadramento do ICMS ST depende da combinação de Descrição + NCM. No caso do item 38 do Anexo I, a NCM é a mesma do produto comercializado pela Impugnante, porém a descrição não condiz com o referido produto, que se trata de um prato pronto com base em arroz e não um “salgado industrializado”.
SOB. BAT. NATURIS CHOCO 100G 2X2 CX16	21069090	O enquadramento do ICMS ST depende da combinação de Descrição + NCM. No caso do item 6 do Anexo I, a NCM é a mesma do produto comercializado pela Impugnante, porém a descrição não condiz com o referido produto, que se trata de um preparado com base em Soja e não uma bebida energética como está descrito no anexo.
BEB LAC UHT CHOC ELEGE MIDI 3X200ML	22029000	O enquadramento do ICMS ST depende da combinação de Descrição + NCM. No caso do item 6 do Anexo I, a NCM é a mesma do produto comercializado pela Impugnante, porém a descrição não condiz com o referido produto, que se trata de uma bebidas alimentar à base de soja ou de leite e cacau e não uma bebida energética como está descrito no anexo.
ALIM NATURIS SOJA CREM FR VERM 100G 4X4	21069090	O enquadramento do ICMS ST depende da combinação de Descrição + NCM. No caso do item 6 do Anexo I, a NCM é a mesma do produto comercializado pela Impugnante, porém a descrição não condiz com o referido produto, que se trata de um preparado com base em Soja e não uma bebida energética como está descrito no anexo.
ALIM. SOJA LV BATAVO 1000	22029000	O enquadramento do ICMS ST depende da combinação de Descrição + NCM. No caso do item 6 do Anexo I, a NCM é a mesma do produto comercializado pela Impugnante, porém a descrição não condiz com o referido produto, que se trata de uma bebida alimentar à base de soja ou de leite e cacau e não uma bebida energética como está descrito no anexo.
ALIM SOJA LIGHT BATA 1000ML	22029000	O enquadramento do ICMS ST depende da combinação de Descrição + NCM. No caso do item 6 do Anexo I, a NCM é a mesma do produto comercializado pela Impugnante, porém a descrição não condiz com o referido produto, que trata-se de uma bebidas alimentar à base de soja ou de leite e cacau e não uma bebida energética como está descrito no anexo.

Arremata que para que uma mercadoria esteja enquadrada no regime de pagamento do ICMS-ST, é necessário que haja a correspondência entre o NCM e a sua descrição.

No presente caso, estando evidente a divergência, quanto à descrição das mercadorias daquela presente nas NCMs, em razão do princípio da verdade material deverá prevalecer aquela que corresponde de fato às mercadorias comercializadas pela Impugnante.

Portanto, prevalecendo a descrição que corresponde, de fato, às referidas mercadorias, não estarão sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST, razão pela qual a Impugnante manteve os créditos pela sua aquisição, debitando o ICMS na operação subsequente.

Além destas mercadorias, a Impugnante também aproveitou os créditos nas operações com as mercadorias com a NCM 2102000, que se enquadram na exceção prevista no item 34, do Anexo I do RICMS/BA, não estando assim sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST.

Descrição	NCM	Motivo pelo qual não se sujeita ao ICMS-ST
JBD210 JERKED BEEF DIAN BOV 500G CX 10KG	2102000	Produto consta na exceção da redação do item 34 do Anexo I (Produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos salgados ou temperados, <b><u>exceto charque e Jerkedbeef</u></b> ) - Não se enquadra no ICMS ST

Ante o exposto, comprovada a legalidade no aproveitamento dos créditos de ICMS no valor histórico de R\$ 129.682,84, pois as mercadorias comercializadas pela Impugnante com as NCMs 1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10 não estão sujeitas ao ICMS-ST e foram tributadas na saída, deve o Auto de Infração ser julgado inteiramente improcedente.

Prossegue dizendo que na remota hipótese de se entender que referidas mercadorias vinculadas ao NCMs1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, estariam sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST, deve ser reconhecido os valores de ICMS que foram destacados e pagos pela Impugnante.

Isso porque, entendendo que não haveria sujeição ao ICMS-ST, a Impugnante manteve os créditos pelas entradas das mercadorias com as referidas NCMs, debitando o valor do ICMS na operação subsequente. Ou seja, o ICMS destacado e tido como incidente na operação de saída foi efetivamente pago.

Assim, caso o entendimento seja pela manutenção parcial do presente Auto de Infração, deve ser reconhecido o direito da Impugnante em abater proporcionalmente do lançamento os valores de ICMS debitados nas operações de saída com as mercadorias de NCMs1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, uma vez que houve o efetivamente recolhimento do referido Imposto.

Reclama da exorbitância da multa aplicada, de 60% do imposto lançado, com base no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, asseverando que mesmo que se considere legítima tal penalidade deve respeitar o princípio da equidade (art. 108, IV, do CTN) e do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), sob pena de ser considerada abusiva.

Para que não restem dúvidas quanto à aplicação dos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade às multas, destaca que o C. STF já fixou entendimento neste sentido.

Portanto, considerando a abusividade da fixação da multa em percentual de 60% do valor do tributo exigido e a vedação de tributação com efeitos confiscatórios, impõe-se a anulação da multa aplicada, ou, quando menos, sua redução, tendo em vista a sua patente inconstitucionalidade/ilegalidade.

Com base no art. 145, parágrafo único do Decreto Estadual nº 7.629/99 pede a realização de diligência bem como a produção de prova pericial, apresentando quesitações.

Finaliza pedido o reconhecimento a nulidade do Auto de Infração por vício material com o cancelamento da integralidade do crédito tributário, tendo em vista que o auto de infração foi fundamentado em meras presunções, de modo que não há segurança na determinação dos fatos geradores, da matéria tributável e na base de cálculo do imposto lançado.

Caso não se entenda pela nulidade do Auto de Infração, no mérito requer a improcedência do crédito tributário exigido, haja vista que a fiscalização desconsiderou: (i) os estornos proporcionais dos créditos de ICMS realizados em conta gráfica nas operações de saída com as mercadorias sujeitas ao pagamento do Imposto por substituição tributária e

(ii) que as mercadorias comercializadas com as NCMs1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, 0207.12.00, não estão sujeitas ao

recolhimento do ICMS-ST, diante da divergência entre as respectivas NCMs e a descrição das referidas mercadorias, privilegiando assim o princípio da verdade material.

Caso se entenda que as mercadorias com as NCMs 1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, 0207.12.00, estão sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST, pede o reconhecimento dos pagamentos de ICMS realizados pela Impugnante nas operações de saída, abatendo dos valores glosados e apontados como devidos pela Fiscalização.

Na remota hipótese do entendimento pela improcedência total ou parcial do Auto de Infração, o que se admite apenas por argumentar, requer seja afastada a multa em percentual de 60% do valor do tributo exigido, tendo em vista que tal penalidade afronta o princípio da vedação de tributação com efeitos confiscatórios, ou, quando menos, sua redução, tendo em vista a sua patente inconstitucionalidade/ilegalidade.

Requer, ainda, a realização de diligência/perícia, a fim de que sejam realizadas as investigações necessárias, bem como seja oportunizada a realização de prova pericial, a fim de que seja alcançada a verdade material dos fatos, nos termos do Capítulo II, art. 123, § 3º do Decreto Estadual nº 7.629/99 (RPAF/BA).

Protesta, ainda, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada de novos documentos, assim como pela realização de sustentação oral na respectiva sessão de julgamento, devendo, portanto, serem intimados os procuradores da parte com antecedência, em atenção ao princípio da ampla defesa e do devido processo legal.

Por fim indica o endereço de seus procuradores para o recebimento de intimações.

O autuante presta a Informação Fiscal à fl. 110 a 111, esclarecendo que todos os demonstrativos foram elaborados através dos arquivos SPED -EFD – Escrituração Fiscal Digital, que conforme o Art. 247 se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal informados pelo contribuinte, informações constantes na base de dados da SEFAZ.

Quanto a preliminar solicitando a nulidade informa que conforme o art. 18, § 1º, a mesma não merece prosperar, visto que “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas ...”.

No mérito diz que a defendente informa que realizou, no livro de apuração do ICMS, os estornos proporcionais dos créditos de ICMS nas operações com mercadorias sujeitas a substituição tributária (ICMS-ST); esclarece que alguns itens no demonstrativo não estão sujeitas ao ICMS-ST; e por fim, solicita o afastamento da multa de 60%, pois deve respeitar o princípio da equidade (art. 108, IV, do CTN) e do não-confisco (art. 150, IV, da CF/88), sob pena de ser considerada abusiva.

Em seguida diz que ao analisar a defesa apresentada e verificar o livro de apuração e os itens apontados, realizou as correções pertinentes nos demonstrativos, que informa estar anexando ao PAF.

Solicita assim, que seja julgada PROCEDENTE EM PARTE a infração, no valor histórico de R\$54.629,33 (cinquenta e quatro mil, seiscentos e vinte e nove reais e trinta e três).

O sujeito passivo ao ser cientificado se pronuncia dizendo que após a apresentação da defesa, o autuante elaborou Informação Fiscal por meio da qual informa que acatou parte dos argumentos apresentados pela Impugnante (ausência de consideração dos estornos realizados em 2015 e de mercadorias não sujeitas à substituição tributária) e refez o lançamento impugnado, reduzindo o montante exigido de ICMS de R\$22.867.665,66 para R\$54.629,33.

Aduz que apesar do parcial acerto da Informação Fiscal, o crédito tributário supostamente

remanescente também é improcedente, conforme será demonstrado a seguir:

Analisando-se as planilhas contidas no CD-ROOM anexo à Informação Fiscal (Fiscal (“*Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Resumo do débito*”), verifica-se que foram mantidas no Auto de Infração a exigência de estorno de créditos de ICMS tomados quando da aquisição de mercadorias de NCM nº 02102000 (Jerked Beef). Ocorre que essas mercadorias estão expressamente excluídas do regime de substituição, conforme redação do item 11.21 do Anexo I do RICMS/BA.

Além disso, também se manteve o estorno de créditos de ICMS sobre a aquisição de Iogurtes (NCM 04031000), sendo que tais mercadorias não constam no Anexo I do RICMS/BA e, portanto, não estão sujeitas ao ICMS-ST. Para melhores esclarecimentos apresenta relação de notas fiscais de aquisição de Jerked Beef (NCM 02102000) e Iogurtes (NCM 04031000), a título exemplificativo, que constam na planilha anexa à Informação Fiscal.

Assevera que caso o agente fiscal tivesse verificado que tais mercadorias não estavam sujeitas à incidência do ICMS-ST, não teria exigido o estorno de créditos de ICMS sobre essas aquisições, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, nos termos do art. 142 do CTN.

Portanto, deve ser julgado nulo o Auto de Infração impugnado ou, quando menos, deve ser julgado totalmente improcedente, já que os créditos tomados em virtude das aquisições das mercadorias de NCMs 02102000 (Jerked Beef) e 04031000 (Iogurtes) não geram necessidade de estorno, pois não estão sujeitas ao ICMS-ST, julgando improcedente o Auto de Infração.

Por fim, caso não se entenda pela completa nulidade da autuação, o que se admite apenas por argumentar, requer seja determinada a baixa dos autos em diligência e que sejam retiradas todas as exigências de estornos de créditos de ICMS sobre as aquisições de mercadorias não sujeitas ao ICMS-ST.

O autuante presta nova Informação Fiscal às fls. 128 a 129 dizendo que após analisar a manifestação apresentada pela autuada, acatou a alegação com relação ao produto JERKED BEEF, visto que a mesma não está incluída na substituição tributária, conforme o item 34 do Anexo I, vigente no período fiscalizado (2015).

Em relação a mercadoria IOGURTE informa que não acatou a alegação da defendente, visto que a mesma estava incluída no regime de substituição tributária, conforme o Anexo I vigente no período fiscalizado (2015), item 21.

Opina pela Procedência Parcial do Auto de Infração no valor de R\$6.333,53 (seis mil, trezentos e trinta e três reais e cinquenta e três centavos).

Considerando a afirmativa do autuante de que os valores creditados pelo sujeito passivo foram objeto de estorno, em razão de se referir à saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, totalizando o valor de R\$22.737.983,02;

Considerando que somente foi anexado ao PAF cópia do Registro de Apuração do ICMS relativo ao mês de dezembro de 2015, na assentada de julgamento realizada em 29 de outubro de 2020 decidiu esta Junta de Julgamento pela conversão do processo em diligência para que o autuante intimasse o autuado a comprovar documentalmente se os estornos efetuados nos livros fiscais ocorreram no próprio mês ou em meses posteriores, e se referem aos produtos listados nas notas fiscais objeto da exigência do presente lançamento.

A diligência fiscal foi realizada por auditor estranho ao feito em virtude da aposentadoria do autuante, que às fls. 267 a 270, após fazer um resumo dos fatos informou que foi procedida a intimação, nos termos do pedido de diligência elaborado pelo CONSEF (fl. 209), e que a Impugnante se manifestou acerca do quanto solicitado as folhas 213 a 266 do PAF, apresentando livros fiscais bem como demonstrativos identificando aquelas que seriam as operações de entradas que culminaram com os correspondentes estornos de créditos os quais não teriam sido



considerados pelo autuante no período janeiro a dezembro de 2015.

Diz que analisados os arquivos e documentos apresentados pela Autuada, na qualidade de auditor estranho ao feito, seguindo estritamente o quanto solicitado pela presente diligência, foi elaborado demonstrativo mensal, cotejando os valores lançados pelo Autuante a título de glosa de crédito indevido versus os respectivos estornos de créditos efetuados pela Autuada no período, nos termos do Art. 290 do RICMS/Ba, aprovado pelo Dec. nº 13.780/12, conforme demonstrativo que elaborou:

Mês	Valor Auto de Infração Créd indevido (R\$)	Valor LAICMS Estorno de crédito (R\$)	Diferença (R\$)
01	1.861.169,76	1.818.229,57	42.940,19
02	1.546.680,16	1.526.669,25	20.010,91
03	1.807.757,35	1.790.588,41	17.168,94
04	1.475.348,77	1.466.793,00	8.555,77
05	1.826.606,13	1.816.260,70	10.345,43
06	1.365.601,27	1.354.918,78	10.682,49
07	2.183.266,65	2.180.106,97	3.159,68
08	2.500.784,28	2.496.464,63	4.319,65
09	1.829.249,87	1.828.837,19	412,68
10	2.174.981,68	2.173.523,46	1.458,22
11	1.978.183,88	1.975.269,12	2.914,76
12	2.318.035,86	2.313.987,93	4.047,93
<b>Total</b>	<b>22.867.665,66</b>	<b>22.741.649,01</b>	<b>126.016,65</b>

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Fernando Solá Soares, OAB/PR nº 66.275, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

O presente Auto de Infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por Antecipação.

Não acolho o argumento defensivo relacionado ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que a acusação está posta de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, constato que a infração encontra-se devidamente demonstrada de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm diversas informações, tais como data, número do documento e respectiva chave de acesso, código e descrição do produto, base de cálculo, e tudo o necessário para a demonstração da infração. As mesmas foram entregues ao autuado, que, clara e expressamente se defendeu do que lhe estava sendo imputado, inclusive, questionando os cálculos efetuados pelo autuante.

Quanto à arguição de nulidade por ilegalidade da presunção como meio de prova, também não há como prosperar, pois não se trata de presunção. A Fiscalização embasada na legislação do ICMS e nas notas fiscais eletrônicas e na Escrituração Fiscal Digital – EFD apontou a utilização indevida de crédito referente à aquisição interestadual de mercadorias com ICMS substituído.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.

Em relação à perícia requerida, informo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário

conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No mérito, o sujeito passivo informa tratar-se de uma filial que tem como principal atividade o comércio atacadista de alimentos (carnes bovinas, suínas e derivados, bebidas, leite e laticínios). Assim, parte de suas operações tem como objeto algumas das mercadorias relacionadas no Anexo I do RICMS da Bahia, as quais estão sujeitas ao recolhimento do ICMS por substituição tributária (ICMS-ST).

Assevera que, em relação às referidas mercadorias relacionadas no Anexo I do RICMS/BA, tem como procedimento contabilizar as entradas, mantendo escriturados os créditos de ICMS-ST, independentemente de estar na qualidade de substituídas, em função da incerteza da tributação na saída. Assim, caso a mercadoria não seja tributada na saída, estorna os créditos apropriados na entrada, através de lançamentos no seu livro Registro de Apuração de ICMS, em razão da vedação disposta no art. 290 do RICMS.

Para comprovar o alegado apresenta demonstrativo indicando mensalmente os valores: “glosados pela fiscalização”, “Totais estornados no livro RAICMS”, “Glosados e estornados pela impugnante” e os “créditos mantidos em função da saída tributada”, conforme a seguir transcrito:

Período	Valores Glosados	Valor Estornado (cf. Registro de Apuração de ICMS)	Valores Glosados e Estornados pela Impugnante	Créditos Mantidos Em Função de Saída Tributada
jan/15	1.861.169,76	4.982.184,79	1.818.229,57	42.940,19
fev/15	1.546.680,16	1.526.669,25	1.526.669,25	20.010,91
mar/15	1.807.757,35	1.790.588,41	1.790.588,41	17.168,94
abr/15	1.475.348,77	1.466.793,00	1.465.783,04	9.565,73
mai/15	1.826.606,13	1.816.260,70	1.815.861,65	10.744,48
jun/15	1.365.601,27	1.354.918,78	1.354.918,78	10.682,49
jul/15	2.183.266,65	2.180.106,97	2.180.106,97	3.159,68
ago/15	2.500.784,28	2.496.464,63	2.496.464,63	4.319,65
set/15	1.829.249,87	1.828.837,19	1.827.789,37	1.460,50
out/15	2.174.981,68	2.173.523,46	2.173.523,46	1.458,22
nov/15	1.978.183,88	1.975.269,12	1.974.954,34	3.229,54
dez/15	2.318.035,86	2.313.987,93	2.313.093,55	4.942,31
<b>Subtotal</b>	<b>22.867.665,66</b>	<b>25.905.604,23</b>	<b>22.737.983,02</b>	<b>129.682,64</b>

Entende o autuado que restou comprovado o estorno dos valores anteriormente creditados relacionados às saídas com mercadorias sujeitas ao recolhimento do ICMS-ST no valor de R\$22.737.983,02.

Quanto a diferença de R\$129.682,64 assevera que se referem a mercadorias que sofreram incidência do ICMS, portanto, os créditos teriam sido apropriados legalmente.

Informa que tais mercadorias apesar de constarem nos documentos fiscais de saídas as NCMs indicados no Anexo I do RAICMS, no caso: 1902.11.00, 0207.14.00, 2202.90.00, 1904.90.00, 1902.30.00, 0210.20.00, 0210.19.00, 2106.90.90, 1905.20.10, as mesmas possuem descrições distintas das indicadas no mencionado Anexo, portanto, no seu convencimento, não se sujeitam ao regime da substituição tributária.

O Autuante ao prestar a Informação Fiscal diz que após verificações no livro Registro de Apuração do ICMS comprovou as alegações defensivas e realizou as devidas correções, apresentando novos demonstrativos alterando o valor devido para R\$54.629,33.

Posteriormente, após nova intervenção do autuado, procedeu nova alteração do débito, reduzindo o montante devido para R\$6.333,53, face a exclusão das operações relativas a mercadoria Jerked Beef- NCM 02102000, em razão do seu reconhecimento de que a mesma estava excluída do regime

da substituição tributária. Manteve a exigência relativa à mercadoria Iogurtes - NCM 04031000, asseverando que a mesma, à época dos fatos geradores, encontrava-se incluída no regime de substituição tributária, pois inserida no Anexo I item 21 do RICMS/Ba.

De início destaco que grande parte das operações objeto da presente exigência referem-se às transferências interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assim, de acordo com a legislação deste Estado, especialmente o art. 290 do RICMS/BA, é vedada a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, no caso o autuado, tendo em vista que o ICMS fora retido pelos emitentes das notas fiscais. Neste caso, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Quanto ao argumento do defendente de que não havia como saber o destino final que teriam no momento da revenda, esclareço que o regime de substituição tributária aplica-se em função da mercadoria e não da destinação a ser dada pelo adquirente, até porque de acordo com o disposto no inciso II do art. 302 do RICMS, na hipótese de saída interestadual de mercadorias que foram objeto de ICMS pago por antecipação, o contribuinte poderá: *“I- utilizar como créditos fiscais ambas as parcelas do imposto, o normal e o antecipado, total ou proporcionalmente, conforme o caso, desde que comprove que a mercadoria foi entregue ao destinatário, ou II- estornar o débito fiscal correspondente, relativo à saída, destacado no documento”*.

Por outro lado, entendo que o autuado apesar de não ter obedecido a legislação pertinente, tal procedimento não causou prejuízo ao Estado, tendo em vista que após averiguações efetuadas pelo autuante os créditos tomados referentes às entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária foram objeto de estorno, através de lançamentos no seu livro Registro de Apuração do ICMS, no campo “Resumo de Apuração do Imposto”, rubrica 003 - Estorno de Créditos.

Dessa forma, acato as intervenções efetuadas pelo autuante que excluiu os valores que foram objeto de estorno no livro fiscal, no valor de R\$ 22.737.983,02, montante este que foi objeto de confirmação através de diligência requerida por esta JF, oportunidade em que auditor estranho ao feito, lotado na Inspetoria de origem, elaborou demonstrativo indicando os estornos apurados na diligência, fl. 269, valores estes, inclusive, nos meses de abril, maio setembro, novembro e dezembro de 2015 superiores ao pleiteado pelo sujeito passivo, conforme a seguir:

Data	Defesa	Diligência	Diferença
jan/15	1.818.229,57	1.818.229,57	0,00
fev/15	1.526.669,25	1.526.669,25	0,00
mar/15	1.790.588,41	1.790.588,41	0,00
abr/15	1.465.783,04	1.466.793,00	1.009,96
mai/15	1.815.861,65	1.816.260,70	399,05
jun/15	1.354.918,78	1.354.918,78	0,00
jul/15	2.180.106,97	2.180.106,97	0,00
ago/15	2.496.464,63	2.496.464,63	0,00
set/15	1.827.789,37	1.828.837,19	1.047,82
out/15	2.173.523,46	2.173.523,46	0,00
nov/15	1.974.954,34	1.975.269,12	314,78
dez/15	2.313.093,55	2.313.987,93	894,38
<b>Totais</b>	<b>22.737.983,02</b>	<b>22.741.649,01</b>	<b>3.665,99</b>

Concordo também com as exclusões relativas aos produtos indicados pelo defendente, pois de acordo com averiguações efetuadas pelo autuante os mesmos não estavam sujeitos ao regime de substituição tributária, à época dos fatos geradores, tendo em vista que para uma mercadoria ser enquadrada no regime da substituição/antecipação tributária deve existir a coincidência entre suas características e os atributos descritos na norma legal, bem como, apresentar denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes, igualmente, na norma. Sendo assim, o que se deve levar em consideração para saber se o produto está ou não sujeito ao referido regime é a sua descrição na norma cumulativamente com a sua classificação fiscal (NCM).

Em relação ao produto Jerked Beef, também correta a exclusão pois à época dos fatos geradores o referido produto não se encontrava sujeito ao regime de substituição tributária, pois não se encontrava inserido no Anexo I do RICMS/BA, fazendo jus o contribuinte à utilização do crédito no momento de sua aquisição.

Concordo com a não exclusão do item Iogurtes - NCM 04031000 pois o mesmo estava sujeito ao regime de substituição tributária, à época dos fatos geradores, pois inserido no Anexo I do RICMS/BA, no item 21.

Em relação a solicitação do defendente de serem concedidos os créditos em relação àquelas mercadorias consideradas pela fiscalização como sujeitas ao regime de substituição tributária, uma vez que foram tributadas normalmente nas saídas, no caso iogurte, informo que tal pleito, por se tratar de restituição de indébito deverá seguir o procedimento próprio previsto nos artigos 73 a 83, do RPAF/99.

No que tange à arguição de desproporcionalidade, do caráter confiscatório e de inconstitucionalidade da multa, saliento que a multa aplicada, encontra-se prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa de 60%, cumpre observar que, por se tratar de multa de descumprimento de obrigação principal, este Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para tal apreciação.

Por fim observo que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante na defesa, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$6.333,53, conforme demonstrativo de debito elaborado pelo autuante à fl. 130.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0006/18-4**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.333,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, de 20 de outubro de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR