

PROCESSO	- A. I. Nº 108529.0011/18-8
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- BRF S.A.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0238-04/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 15/05/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0118-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME EM VIRTUDE DE CONVÊNIO OU PROTOCOLO. FALTA DE RETENÇÃO PELO REMETENTE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO DO DESTINATÁRIO. Restou caracterizado que as operações objeto da autuação se referem a material de escritório, materiais de manutenção, materiais de publicidade, brindes, dentre outras, todas elas para consumo interno, inexistindo operações subsequentes em relação a estas aquisições, descabendo a exigência do imposto a título de antecipação tributária. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF - Acórdão JJF Nº 0238-04/22-VD (fls. 302/310) – que, por unanimidade, julgou improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2018, concernente à exigência de ICMS no valor de R\$ 156.355,70, acrescido de multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 08.25.02:** “Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, referente às aquisições de outra unidade da federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção. Falta de recolhimento do ICMS por solidariedade – operações com produtos da substituição tributária”.

Devidamente intimado, o autuado, por seus Advogados, apresentou Impugnação às fls. 17 a 32 do PAF, instruída com documentos e mídias digitais (fls. 33 a 116), na qual arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração por violação ao art. 142 do CTN e ao princípio da busca pela verdade material, destacando a falta de segurança na apuração dos fatos geradores e na determinação da matéria tributável, notadamente porque *(i)* as mercadorias objeto do Auto de Infração não estão sujeitas ao regime do ICMS/ST e *(ii)* não há comprovação de que os remetentes das mercadorias não estão inscritos no Estado da Bahia como substitutos tributários.

Discorrendo sobre os fatos, sustentou que a imputação se refere a cobrança, na qualidade de responsável solidário, pelo pagamento do ICMS-ST que deixou de ser recolhido pelos remetentes das mercadorias, quando na verdade todas elas foram adquiridas na qualidade de consumidor final, sem o intuito de revenda, sendo inexigível o pagamento do referido Imposto.

Indicou que houve lesão ao Art. 2º c/c Art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, acrescentando que os autos se ressentem da indicação do fundamento que ensejaria a aplicação do regime da substituição tributária (antecipação), inclusive quanto à demonstração de que as mercadorias objeto do lançamento estariam incluídas no regime da substituição tributária antecipada, quando deveria haver a indicação, segregada por NCM, de quais dispositivos do RICMS/BA fundamentam a exigência fiscal nesse quesito.

Asseverou, ainda em sede de arguição preliminar de nulidade do Auto de Infração, a ausência de responsabilidade solidária, uma vez que estaria sendo exigido, na condição de responsável

solidário, pelo pagamento de ICMS-ST, nos moldes do art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96, muito embora não tenha restado demonstrado pelo Autuado que todos os remetentes das mercadorias adquiridas possuíam inscrição estadual como substituto tributário no Estado da Bahia, tampouco que as mercadorias objeto do Auto de Infração estivessem sujeitas ao regime da substituição tributária já que foram adquiridas na qualidade de consumidor final, o que evidenciaria o caráter essencialmente presuntivo do lançamento, em contradição ao comando do art. 142 do CTN, e do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No mérito, pugnou pela improcedência do Auto de Infração, reverberando as teses lançadas preliminarmente, acrescentando escorço fático no sentido de que as mercadorias foram de fato adquiridas na qualidade de consumidor final para que tivessem a seguinte destinação: **a)** servir de brindes e doações destinadas aos seus funcionários, (a exemplo de Jogo Wiki, Carrinho da Hello Kitty, Caminhão de Brinquedo da Hot Wheels, Guitarra Infantil Monster High, dentre outros); **b)** material de escritório (adesivos); **c)** materiais de manutenção das máquinas e equipamentos; **d)** materiais de uso publicitário, além de outras discriminadas na planilha destacada no item “doc. 04” (fls.114 e 115), razão pela qual não seria possível a exigência de ICMS-ST sobre elas.

Insistiu na inexistência da circulação posterior das mercadorias objeto da autuação, inclusive revenda, destacando que tem como atividade o comércio atacadista de produtos cárneos, laticínios e outros tipos de alimentos, sendo a maioria dos bens adquiridos destinados à revenda, não sendo o caso, todavia, das mercadorias objeto da autuação, as quais não tem relação direta com a sua atividade econômica, ou seja, não foram adquiridas com a finalidade de inserção no seu processo comercial natural.

Na sequência, defendeu o reconhecimento de efeito confiscatório à multa aplicada no percentual de 60%, elencando os princípios da equidade (art. 108, IV do CTN) e não-confisco (art. 150, CF/88) bem como defendeu a necessidade de baixa dos autos em diligência ou produção de prova pericial, para concluir com os seguintes pedidos: preliminarmente, **(i)** nulidade do Auto de Infração por vício material com o cancelamento da integralidade do crédito tributário, tendo em vista que não há segurança na determinação dos fatos geradores e da matéria tributável, bem como pela ausência da necessária fundamentação legal; e **(ii)** reconhecer a ausência de responsabilidade solidária da Impugnante pelo pagamento do crédito tributário, eis que: **a)** o remetente da mercadoria não tinha a obrigação de pagar o imposto cobrado no Auto de Infração impugnado; e **b)** não restou comprovado que os remetentes das mercadorias não estão inscritos perante o Estado da Bahia.

No mérito, requereu que o Auto de Infração seja julgado improcedente, ou, caso não se entenda pela improcedência total ou parcial do Auto de Infração, **(i)** seja afastada a multa em percentual de 60% do valor do tributo exigido ou sua redução; **(ii)** que seja determinado a baixa dos presentes autos em 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).

Apresentou requerimento para produção de provas, bem como que as intimações doravante expedidas fossem direcionadas para o endereço dos patronos do Impugnante, qual seja: Rua Eurípedes Garcez do Nascimento, 1281, Ahú, Curitiba/PR, CEP nº 80.540-280.

O autuante apresentou **Informação Fiscal** às fls. 119 a 121, destacando que todos os demonstrativos foram elaborados através dos arquivos SPED/EFD, de acordo com o art. 247 do RICMS/BA, pelo que refutou as preliminares de nulidade da autuação com base no art. 18, § 1º do RPAF, e defendeu a integridade e higidez do Auto de Infração quanto ao principal (art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96), e à multa (art. 42, II, “e” da mesma norma), pelo que protestou pela procedência do Auto de Infração.

Em 13 de dezembro de 2019, o presente PAF foi convertido em **diligência à INFRAZ de origem/autuante**, fls. 124, nos seguintes termos:

*“A acusação que versa nos presentes autos é de que o sujeito passivo “Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, devido em razão de responsabilidade solidária, referente às aquisições de outras unidades da federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção. Falta de recolhimento do ICMS por solidariedade – operações com produtos da substituição tributária”.*

*Em sua Impugnação o autuado questionou a responsabilidade solidária que lhe foi atribuída através do lançamento contestado, ao argumento de que as mercadorias objeto do Auto de Infração não estão sujeitas ao ICMS/ST e que não há comprovação de que os remetentes das mercadorias não estão inscritos no Estado da Bahia como substitutos tributários.*

*Também requereu a improcedência do Auto de Infração pelo fato de que, segundo o mesmo, as mercadorias foram adquiridas na condição de consumidor final, portanto não destinadas à revenda, destacando sua condição de comércio atacadista de produtos cárneos, laticínios e outros tipos de alimentos, enquanto que as mercadorias adquiridas se destinaram para brindes e doações a seus funcionários, material de escritório, materiais de manutenção, materiais de uso publicitário, dentre outras mercadorias indicadas na mídia eletrônica, doc. 04, fl. 115.*

*O autuante, quando da informação fiscal, pontuou que não procede a alegação da defesa, pois de acordo com o Art. 6º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto pelo contribuinte de direito o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de ST por antecipação, em virtude de Convênio ou Protocolo, oriundos de outras unidades da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

*Em vista disto, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante, analise todos os argumentos apresentados pelo autuado em sua peça defensiva, consoante previsão no Art. 127, § 6º do RPAF/BA (§ 6º A informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação), especialmente as aquisições das mercadorias constantes do CD de fl. 115, esclarecendo qual a destinação atribuídas a estas mercadorias pelo autuado.*

*Após esta providência o autuado deverá ser cientificado deste pedido de diligência, cuja cópia lhe deverá ser entregue juntamente com o resultado apurado na diligência pelo autuante, ora solicitada, oportunidade em que lhe deverá ser concedido o prazo de 30 (trinta) dias para se pronunciar a respeito da mesma.*

*Ao final o PAF deverá retornar ao CONSEF para efeito de continuidade da instrução e posterior julgamento”.*

Atendimento à Diligência juntada às fls. 129/138 dos autos, efetuado por auditor fiscal estranho à lide em 22/07/2020 (Processo SIPRO nº 057774/2020-6, fl.128-A), incluindo telas de sistema, no bojo do qual refutou as preliminares de nulidade da autuação arguidas pelo Autuado, considerando atendidos os preceitos do art. 2º, IV da Lei nº 7.014/96, bem como o enquadramento normativo insculpido no art. 6º, XV e art. 42, II, “e” da mesma norma.

Acerca das teses meritórias, discorreu, quanto à ausência de responsabilidade tributária, que as mercadorias estavam enquadradas no regime de substituição tributária, sendo o imposto devido na entrada da mercadoria ou bem no território do Estado, demonstrando através de telas que de sistema que os remetentes das mercadorias adquiridas pelo Autuado *“realmente não possuem inscrição estadual como substituto tributário no Estado da Bahia”*.

No que pertine à questão da ausência de aquisição das mercadorias com fins de revenda, esclareceu o Atendente que *“apesar das mercadorias adquiridas não terem finalidade de revenda, a alegação da deficiente não pode prosperar, visto que no art. 3º da Lei nº 7.014/96, que trata da não incidência do imposto, não existe previsão legal para o não pagamento do ICMS-ST, quando as mercadorias listadas no Anexo I, do RICMS/BA-2012, são adquiridas por contribuinte do imposto na qualidade de consumidor final. E conforme já esclarecido no item II.1, o ICMS incide nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, conforme previsto no Art. 2º, inciso IV”*.

Concluiu pela procedência do Auto de Infração, nos termos ordinariamente postos.

Devidamente cientificado, o Autuado apresentou manifestação em 07/01/2021 (fls. 141 a 151), reproduzindo em grande parte os argumentos outrora citados na peça de resistência anterior, ratificando serem improcedentes os argumentos expostos pelo autuante, destacando que ao

contrário do que registra a Resposta à Diligência, nos autos se a incidência de ICMS-ST e não de ICMS, razão pela qual, neste caso, há a necessidade da existência de uma operação subsequente a ser tributada. Logo, sendo as mercadorias destinadas ao consumidor final, encerra-se a cadeia de circulação de mercadorias, não havendo que se falar em cobrança antecipada do imposto por inexistir operação posterior a ser tributada.

Sobre a capitulação legal emprestada pelo Auditor na citada peça de Resposta à Diligência (arts. 6º, XV e 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96), defendeu que não houve o devido apontamento dos fundamentos legais que dão suporte à integridade do Auto de Infração quanto à acusação de que as mercadorias objeto do Auto de Infração estão sujeitas ao regime da substituição tributária, quando deveria haver a indicação, segregada por NCM, de quais itens do Anexo I do RICMS/BA fundamentam a exigência fiscal nesse quesito, indicando, a título exemplificativo, mercadorias apontadas na planilha anexa ao Auto de Infração, conforme seu próprio relato a seguir decotado (fls. 145/146):

*a) NCM 40169300: constam diversos tipos de Anel Teflon (material de manutenção) na planilha anexa ao Auto de Infração. Ocorre que tal NCM sequer consta no Anexo I do RICMS/BA;*

*b) NCM 39095019: constam diversos tipos de Rodas para Transpaleteira (material de manutenção) na planilha anexa ao Auto de Infração. Ocorre que tal NCM sequer consta no Anexo I do RICMS/BA;*

*c) NCM 39269090: constam na autuação: Baldinho de Praia Verão 2015 Sadia (brinde), Aparador Institucional Moderno (material publicitário), Testeira Nova Linha de Cortes Perdigão (material publicitário), Display Redondo Leve Perdigão (material publicitário), Cartaz Campanha Interna (material publicitário) e etc.*

No Anexo I do RICMS/BA, apesar de constar a NCM 39269090 nos itens 8.20 (materiais de construção) 9.16 (medicamentos e produtos farmacêuticos) e 12.6 (artigos de escritório), a descrição contida nesses itens não tem relação alguma com as mercadorias acima mencionadas, veja-se:

<b>8.20</b>	10.020.00	3926.9	Outras obras de plástico, para uso na construção	Prot. ICMS 104/09 – BA e SP Prot. ICMS 26/10 – AP, BA, ES, MG e RJ	69,76% (Aliq. 4%) 64,45% (Aliq. 7%) 55,61% (Aliq. 12%)	45%
<b>9.16</b>	13.016.00	3926.90.9 9018.90.99	Contraceptivos (dispositivos intrauterinos - DIU) - neutra	Conv. ICMS 234/17 - AC, AL, AP, BA, ES, MA, MS, MT, PA, PB, PE, PI, PR, RJ, RN, RS, SC, SE e TO Prot. ICMS 105/09: BA e SP	65,52% (Aliq. 4%) 60,35% (Aliq. 7%) 51,72% (Aliq. 12%)	41,38%
<b>12.6</b>	19.006.00	3926.90.9	Prancheta de plástico	Prot. ICMS 109/09 – BA e SP Prot. ICMS 28/10 – BA e MG	113,35% (Aliq. 4%) 106,69% (Aliq. 7%) 95,57% (Aliq. 12%)	82,24

Portanto, não pode haver cobrança do ICMS-ST sobre tais itens, uma vez que a descrição das constantes no Anexo I para a NCM em questão não tem qualquer relação com as mercadorias objeto do lançamento impugnado.

*d) NCM 48119090: constam as seguintes mercadorias com esta NCM: Lâmina Coringa (material de uso publicitário), Cartaz Verão (material de uso publicitário), Broaside Freezer (material de uso publicitário), Display com Pedestal (material de uso publicitário); Haste para Freezer (material de uso publicitário), etc.*

No Anexo I do RICMS/BA, a descrição relativa a essa NCM não tem relação alguma com as mercadorias acima descritas, já que diz respeito apenas a Bobinas para Fax:

<b>12.7</b>	19.007.00	4802.20.9 4811.90.9	Bobina para fax	Prot. ICMS 109/09 – BA e SP Prot. ICMS 28/10 – BA e MG	74,19% (Aliq. 4%) 68,75% (Aliq. 7%) 59,68% (Aliq. 12%)	48,79%
-------------	-----------	------------------------	-----------------	---	--	--------

Por tais razões, reiterou o protesto pela nulidade do lançamento por ausência da correta fundamentação legal e por não haver efetiva comprovação pela autoridade fiscal de que as mercadorias estavam enquadradas no regime da substituição tributária.

Ao mais, quanto ao mérito, reafirmou que o art. 3º da Lei nº 7.014/96 trata das hipóteses de não incidência do ICMS e não do ICMS-ST, sendo inaplicável, portanto, ao caso dos autos; destacou que lógica da substituição tributária antecipada é que o contribuinte substituto pague, de forma

adiantada, o tributo que seria devido pelo próximo comerciante da cadeia de circulação de mercadorias, sendo que, tal raciocínio decorre da própria redação do art. 150, § 7º da CF/88, e do art. 8º, II, alíneas “a” a “c” da LC 87/96, transcritos, observando que, ainda neste sentido, o que reflete o art. 23, II da Lei nº 7.014/96:

Por fim, destacou que o próprio Autuante reconheceu que as mercadorias objeto do lançamento foram adquiridas sem intuito de revenda, suscitando a improcedência do Auto de Infração, reportando-se e reiterando os demais argumentos já apresentados na peça defensiva anterior.

O feito foi novamente encaminhado ao Autuante, para ciência e manifestação em derredor da Manifestação do Autuado (fl. 235 – em 23/03/2023), sendo doravante juntada aos autos a competente manifestação (fl. 237), nos seguintes termos:

*“Contribuinte na rotina de suas operações adquire mercadorias, tais como: material de escritório, materiais de manutenção, materiais de publicidade, brindes, dentre outras e todas elas para consumo interno.*

*Essa aquisição serve para consumo próprio na reforma e manutenção das suas máquinas e equipamentos da sua unidade comercial.*

*A antecipação tributária tem como princípio o encerramento da tributação das saídas subsequentes das mercadorias pertencentes à substituição tributária.*

*No caso dessas mercadorias, não houve a revenda delas, já que a entrada se deu para consumo interno do contribuinte.*

*Entendemos que a finalidade dessas aquisições está perfeitamente explicada pelo contribuinte com destaque de que não houve circulação dessas mercadorias com operações subsequentes.*

*Concluímos afirmando que no nosso entendimento não cabe a aplicação da antecipação tributária na aquisição dessas mercadorias, pois que o contribuinte foi consumidor final delas, sem revenda alguma. Esperamos ter esclarecido e atendido ao pedido da 4ª Junta de Julgamento Fiscal”.*

O pronunciamento colegiado foi assentado nos seguintes fundamentos:

#### **“VOTO**

*A acusação que versa nos presentes autos para exigir crédito tributário no montante de R\$ 156.355,70 mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, está posta nos seguintes termos: “Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, referente às aquisições de outra unidade da federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção. Falta de recolhimento do ICMS por solidariedade – operações com produtos da substituição tributária”, com enquadramento legal no Art. 6º, inciso XV da Lei nº 7.014/96, o qual assim se apresenta:*

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*(...)*

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”.*

*Em preliminar o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob três vertentes: i) por violação aos termos do Art. 142 do CTN e ao princípio da busca pela verdade material; ii) por ausência de indicação do fundamento que ensejaria a aplicação do regime da substituição tributária e iii) por ausência de responsabilidade solidária.*

*Analizando tais argumentos vejo que a rigor, de acordo com as alegações defensivas postas, considero que assiste razão ao autuado em seus três argumentos. Entretanto, pelo fato deles se amoldarem com os próprios argumentos relacionados ao mérito que foram apresentados, isto é, que as mercadorias adquiridas, objeto da autuação, não se destinaram à revenda, e, sim, tiveram por finalidade: brindes e doações destinadas aos funcionários, (a exemplo de Jogo Wiki, Carrinho da Hello Kitty, Caminhão de Brinquedo da Hot Wheels, Guitarra Infantil Monster High); material de escritório (adesivos), materiais de manutenção das máquinas e equipamentos, materiais de uso publicitário, além de outras discriminadas na planilha constante do doc. 04, todas adquiridas na qualidade de consumidor final, não sendo possível a exigência de ICMS-ST sobre elas, faço a análise conjuntamente com o mérito da autuação, com sustentáculo no Parágrafo único do Art. 155 do RPAF/BA.*

*Isto posto observo que a autuação não encontra qualquer respaldo na legislação tributária pertinente a matéria posta, na medida em que não existe dúvida nos autos que as aquisições das mercadorias objeto da autuação*

*não estavam sujeitas a exigência do imposto por antecipação tributária, por responsabilidade solidária, não se submetendo, portanto, ao enquadramento no art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96, tomado por base pelo autuante para efeito do lançamento.*

*Isto porque, como não houve operações de saídas tributadas subsequentes, o Art. 23, II, da Lei nº 7.014/96, é taxativo no sentido de que a antecipação tributária ocorre nos casos da existência de operações tributáveis subsequentes:*

*"Art. 23 - Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

*b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

*c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes".*

*Neste sentido entendo desnecessário maiores considerações a respeito da questão, sobretudo ao considerar e acolher o posicionamento do auditor fiscal estranho ao feito que se manifestou em sede de conclusão da diligência realizada no sentido de que:*

*"Contribuinte na rotina de suas operações adquire mercadorias, tais como: material de escritório, materiais de manutenção, materiais de publicidade, brindes, dentre outras e todas elas para consumo interno.*

*Essa aquisição serve para consumo próprio na reforma e manutenção das suas máquinas e equipamentos da sua unidade comercial.*

*A antecipação tributária tem como princípio o encerramento da tributação das saídas subsequentes das mercadorias pertencentes à substituição tributária.*

*No caso dessas mercadorias, não houve a revenda delas, já que a entrada se deu para consumo interno do contribuinte.*

*Entendemos que a finalidade dessas aquisições está perfeitamente explicada pelo contribuinte com destaque de que não houve circulação dessas mercadorias com operações subsequentes.*

*Concluímos afirmando que no nosso entendimento não cabe a aplicação da antecipação tributária na aquisição dessas mercadorias, pois que o contribuinte foi consumidor final delas, sem revenda alguma".*

Considerando que o pronunciamento colegiado foi totalmente favorável ao contribuinte, com exoneração de montante de débito superior R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 4ª JJF interpôs Recurso de Ofício, com supedâneo no art. 169, I, "a" do RPAF/99.

Regularmente intimado, o Sujeito Passivo, por intermédio de seus advogados, apresentou a respectiva peça de contrarrazões ao recurso de ofício (fls. 322 a 326), reiterando as preliminares do auto de infração outrora arguidas e, no mérito, protestou pela integral manutenção do acórdão recorrido.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria em 10/03/2023 e, por considerá-los aptos a julgamento, solicitei ao Sr. Secretário a inclusão em pauta de julgamento.

Feito pautado para a sessão de 10/04/2023.

Registra-se presença na sessão de videoconferência, Sra. Júlia Fernandes Leão, no qual acompanhou o julgamento do PAF.

É o relatório.

## VOTO

Como visto, trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, com supedâneo no art. 169, I, "a" do RPAF/99, em face da decisão colegiada que, por unanimidade, julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2018, concernente à exigência de ICMS no valor de R\$ 156.355,70, acrescido de multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

**Infração 01 – 08.25.02:** “Deixou de proceder o recolhimento do ICMS, referente às aquisições de outra unidade da federação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária em virtude de Convênio ou Protocolo, não tendo sido feita a retenção. Falta de recolhimento do ICMS por solidariedade – operações com produtos da substituição tributária”.

Da análise dos autos, cumpre-me registrar, inicialmente, que o Autuado arguiu a preliminar de nulidade do auto de infração sob o argumento central de que houve violação ao art. 142 do CTN, notadamente se considerado sob as cores propostas pelo princípio da busca pela verdade material, ao que reverberou, em reiteradas oportunidades, a falta de segurança na apuração dos fatos geradores e na determinação da matéria tributável, notadamente porque as mercadorias objeto do Auto de Infração não estariam sujeitas ao regime do ICMS/ST; que não haveria comprovação de que os remetentes das mercadorias não estariam inscritos no Estado da Bahia como substitutos tributários; e que, na espécie, não se consubstanciaria hipótese de incidência de norma instituidora de responsabilidade solidária.

Volvendo tais questões, verifico que a moldura fática preliminarmente apresentada se coaduna com aquela sustentada no mérito da irresignação central apresentada pelo próprio Autuado, razão pela qual, a meu ver, correta foi a decisão no sentido de postergar a sua análise para o momento do deslinde meritório, porque totalmente compatíveis, a teor do quanto disciplinam os artigos 154 e 155 do RPAF.

Conforme, então, prossigo. O Autuante, originalmente, promoveu o enquadramento legal da infração no art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96, cuja redação segue assim transcrita:

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

(...)

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”.*

Em linhas gerais, portanto, afere-se que o cerne da pretensão fiscal partiu do pressuposto de que o contribuinte efetuara aquisições de mercadorias tipicamente enquadradas no regime de substituição tributária provenientes de outra unidade da federação, ressentindo-se, todavia, do recolhimento antecipado de ICMS, por responsabilidade solidária.

Em contraponto, o Autuado, em sua defesa e documentos de suporte adunados, apresentou **provas** no sentido de que os bens (mercadorias) sobre os quais repousa o objeto da autuação, em verdade, não foram adquiridos com o intuito mercantil, ou seja, para revenda ou prática de negócio jurídico subjacente, mas sim na condição de consumidor final para que fossem destinados especificamente ao consumo próprio, a exemplo de brindes e doações destinadas aos funcionários (a exemplo de Jogo Wiki, Carrinho da Hello Kitty, Caminhão de Brinquedo da Hot Wheels, Guitarra Infantil Monster High); material de escritório (adesivos), materiais de manutenção das máquinas e equipamentos, materiais de uso publicitário, além de outras discriminadas na planilha constante do doc. 04 (fl. 115).

A despeito do forte conteúdo probante da documentação apresentada, o Fisco manteve a posição original em informação fiscal (fls. 119/121), reiterando-a, doravante, no atendimento à diligência de fls. 129/138, quando instado a analisar todos os argumentos apresentados pelo Autuado, notadamente para esclarecer qual a destinação atribuída às referidas mercadorias conforme previsão do art. 127, § 6º do RPAF, por determinação do órgão julgador de 1ª Instância (fl. 124).

Observa-se, contudo, que o Fisco refluiu do seu entendimento apenas quando da manifestação prestada às fls. 237, cujo teor segue abaixo integralmente transscrito:

*“Contribuinte na rotina de suas operações adquire mercadorias, tais como: material de escritório, materiais de manutenção, materiais de publicidade, brindes, dentre outras e todas elas para consumo interno.*

*Essa aquisição serve para consumo próprio na reforma e manutenção das suas máquinas e equipamentos da sua unidade comercial.*

*A antecipação tributária tem como princípio o encerramento da tributação das saídas subsequentes das mercadorias pertencentes à substituição tributária.*

*No caso dessas mercadorias, não houve a revenda delas, já que a entrada se deu para consumo interno do contribuinte.*

*Entendemos que a finalidade dessas aquisições está perfeitamente explicada pelo contribuinte com destaque de que não houve circulação dessas mercadorias com operações subsequentes.”*

Nestes termos, portanto, reconheceu o agente fiscal que houve equívoco na interpretação dos fatos conforme ocorreram, na medida em que, muito distante de operação mercantil outrora havida com mercadorias no curso da atividade empresarial do Autuado, houve sim uma operação de entrada de bens para consumo interno deste enquanto consumidor final, sem circulação subsequente, circunstância que afasta a incidência da norma primitivamente aventada.

Considero pertinente e adequada, portanto, a decisão ora combatida, uma vez que, diante de tais perspectivas, considerou não ter havido operações de saídas tributadas subsequentes dos bens destacados nos autos, aplicando à hipótese a esclarecedora redação do Art. 23, II da Lei nº 7.014/96 no sentido de que a antecipação tributária ocorre justamente nos casos da existência de operações tributáveis subsequentes:

*“Art. 23 - Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes”.*

Não se pode negar, ademais que os conceitos normativos de operação, circulação e mercadoria devem ser interligados e complementares para fins de configuração da incidência tributária, não sendo certo presumir a sua junção eventual apenas para justificar a atividade fiscal. No particular, quando mais em se tratando de substituição tributária, a análise da destinação conferida aos bens adquiridos pelo contribuinte/autuado é imprescindível à adequação aos pressupostos citados, já que, não havendo a circulação dos bens (operações ou prestações subsequentes), inaplicável a norma e indevida é a exigência do imposto.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e manter a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 108529.0011/18-8, lavrado contra **BRF S.A.**

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOÃO FELIPE MENEZES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS