

A. I. N° - 206851.0010/24-5
AUTUADO - RECH AGRÍCOLA S/A.
AUTUANTE - CARLOS AUGUSTO BARBOSA NOGUEIRA
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/11/2025

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0218-04/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a utilização em duplicidade do crédito fiscal. A primeira pela dedução na apuração do ICMS-ST efetivamente recolhido; a segunda, pela reincidência da utilização do crédito na EFD. Razões de defesa incapazes a elisão da acusação. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 27/06/2024, com ciência ao autuado em 29/07/2024, para exigir o débito de R\$ 333.524,48, conforme planilhas às fls. 5 a 91 dos autos, sob a acusação de:

Infração 01 - 001.002.005 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Apurado conforme Demonstrativos anexos, Crédito Indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Resumo de débito mensal e Demonstrativo Analítico das notas fiscais.

O autuado apresentou defesa, às fls. 95 a 104 dos autos, inicialmente, ressalta se dedicar ao comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso agropecuário; partes e peças, e em razão de suas atividades está submetida à tributação do ICMS, e, em consequência, a cobrança não se sustenta, pois apesar das mercadorias adquiridas sejam objeto de substituição tributária, nos termos do Protocolo ICMS 97/10 ou do Protocolo ICMS 26/10, as operações subsequentes realizadas pelo contribuinte são tributadas, razão pela qual é possível a tomada de crédito na entrada das mercadorias, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade admitindo-se a tributação em efeito cascata no ICMS, em clara ofensa ao artigo 155, § 2º, I, da CF/88.

Sustenta ser necessária a manutenção do crédito eis que o STF já decidiu no âmbito do Tema nº 1052, realizado sob a sistemática da repercussão geral que o estorno do crédito de ICMS só deve ser exigido do contribuinte quando preenchidos os requisitos: (i) a efetiva circulação jurídica do bem ou da mercadoria e (ii) que a operação seja isenta ou não-tributada, cuja razão decorre da interpretação conferida ao artigo 155, § 2º, inciso II, “b”, da CF/88 que exige a circulação de mercadorias, ou ainda, a ocorrência do fato gerador, ainda que este fato esteja sob condição excludente de exigibilidade, como é o caso da isenção e imunidade.

Contudo, ao internalizar a referida regra, o Estado da Bahia promoveu verdadeira alteração de conceitos próprios ao direito privado, em clara violação ao artigo 110 do CTN, pois é preciso ter em mente que a sistemática da substituição tributária promove o deslocamento de todos os fatos geradores que ocorreriam ao longo da cadeia econômica, de forma que o ICMS será calculado com base no valor da mercadoria acrescido da margem de valor agregado, de modo que um determinado contribuinte (como um industrial) seja responsável de direito pelo recolhimento integral da cadeia.

Todavia, não se pode confundir o deslocamento do fato gerador com operações isentas ou não-tributadas, pois se tais operações fossem de fato desoneradas o cálculo da margem de valor agregado realizado pelo substituto corresponderia a verdadeiro enriquecimento ilícito do Estado,

o que é vedado em razão dos princípios da moralidade que norteiam a Administração Pública (art. 37 da CF/88).

Como é de conhecimento, o artigo 110 do CTN é claro ao dispor que a norma infraconstitucional não pode alargar/alterar o conceito e o conteúdo das disposições previstas, expressa ou implicitamente, na CF/88 para fins de aumentar o poder de tributar do Ente Estadual e, nesse sentido, não deve prosperar a alegação de que a impugnante tomou crédito fiscal de forma indevida, pois as etapas subsequentes seriam desoneradas, pois, a bem da verdade, a suposta não-incidência do ICMS (a chamada desoneração/encerramento da fase de tributação) decorre da concentração da incidência em um determinado contribuinte, tão somente, para facilitar a fiscalização da própria Administração Pública.

Nesse sentido, o substituto promove o recolhimento do ICMS próprio acrescido de base ficta derivada da utilização da margem de valor agregado (também estabelecida pelo Ente Tributante) e o fato de o próximo agente não promover recolhimento em guia específica não tem o condão de configurar a desoneração da operação, pois o valor que seria devido já foi incluído e pago pelo responsável de direito.

Salienta que, em maio de 2002, por meio do julgamento da ADI 1851, o STF julgou constitucional a sistemática da substituição tributária para frente, firmando o entendimento de que o fato gerador do ICMS-ST ocorria de forma definitiva com saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não sendo possível a restituição ou complementação do imposto pago, exceto nos casos em que o fato gerador presumido não fosse realizado. Porém, posteriormente, o STF reconheceu a Repercussão Geral da matéria sob o Tema 201 (RE nº 593.849) e acabou por revisar o seu entendimento anterior, dando nova interpretação ao artigo 150, § 7º da CF/88, ao entender ser *“devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”*, cujo entendimento deve ser aplicado ao presente caso, pois reconhece que a base de cálculo ficta, inerente à substituição tributária, não é definitiva, de modo que o valor da próxima operação (subsequente) dará direito à restituição ao contribuinte substituído no caso de o valor da base presumida ser maior àquele que seria devido na sistemática comum de recolhimento do ICMS, eis que o pagamento em sede de substituição tributário não é causa de desoneração, isenção ou imunidade do fato gerador, como faz crer o Fisco baiano.

Nesse sentido, considerando que as operações subsequentes também são tributadas (ainda que o recolhimento tenha dado de forma antecipada), defende que não há que se falar em creditamento indevido, sob pena de mitigar o princípio da não-cumulatividade, base fundamental do ICMS, do que, para corroborar, cita o art. 302 do RICMS, que trata do direito de ambos os créditos quando da saída interestadual de mercadoria que já tiver sido objeto de retenção ou antecipação do imposto.

Aduz que, como se verifica do demonstrativo anexado ao presente Auto de Infração, as operações realizadas se referem a aquisição de partes e peças de produtos agrícolas, os quais são recolhidos pela sistemática da substituição tributária por antecipação, nos termos da cláusula sétima do Convênio ICMS 142/2018 e Protocolo 97/2010, de modo que não se submetem a arrecadação via conta gráfica por operação: cálculo do valor do crédito da entrada com o valor do débito da saída, bem como de mercadorias listadas no Protocolo 26/10, tais como tubos de PVC, corrente de elos, rebites, portas, bucha de roscas (dentre outras), cujo ICMS é recolhido de forma antecipada pelo remetente.

Dessa forma, não há como prosperar a interpretação de que, ocorrida a substituição ou antecipação a fase de tributação está encerrada, equiparando as operações subsequentes àquelas que foram desoneradas (por isenção ou imunidade), pois, se assim o fosse, não haveria que se calcular o percentual de valor agregado quando da remessa ao contribuinte substituído, notadamente, pois o responsável tributário promove o pagamento por todos os fatos geradores futuros e, em consequência, não se pode admitir que o fisco estadual exija do contribuinte de direito o cálculo do ICMS acrescido do valor agregado e ao mesmo tempo impeça a tomada de

crédito da operação, pois implicaria em locupletamento indevido do Estado, que como dito, não se pode prosperar.

Assim, considerando o demonstrativo anexo que atesta que todos os bens e mercadorias decorreram de aquisições de mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação, de rigor a manutenção do crédito fiscal.

Em seguida, o apelante passa a tecer considerações acerca da inaplicabilidade da multa em razão da ausência da infração, já que, no presente caso, não houve a utilização indevida de crédito fiscal uma vez que a possibilidade de se creditar do imposto na aquisição e na revenda é autorizada pela Constituição Federal, nos termos do art. 155, § 2º, bem como do Regulamento do ICMS, logo, não há que se falar em creditamento indevido em razão de operação não tributada e na multa aplicada.

Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração e que todas as publicações pertinentes ao processo sejam feitas exclusivamente em nome do advogado Luiz Gustavo A. S. Bichara, OAB/SP nº 303.020, sob pena de nulidade dos atos processuais subsequentes (art. 272, §§ 2º e 5º, do CPC), do que anexa documentos cadastrais/decisões do STF (fls. 105/330), repetidas às fls. 333/568 dos autos.

Em sua informação fiscal, às fls. 571 dos autos, o autuante aduz que por mais queira o contribuinte argumentar com base em decisões jurídicas, os seus argumentos juntamente com as ementas anexadas não apresentam vinculação com a infração, eis que a antecipação tributária é aplicada com base nas disposições legais junto a mercadorias sujeitas ao cálculo do imposto e recolhimento antecipado, inexistindo base legal para a contestação, cuja fato constituído é amplamente reconhecido como obrigatório, cuja autuação está amparada pelos demonstrativos, apurados pelo Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, utilizado pela SEFAZ/BA, baseado na EFD do contribuinte, cuja apuração o autuado não contesta quanto aos valores exigidos, fixando a tese de defesa de que, nesse caso, o creditamento do ICMS referente a essas operações seria correto.

Salienta que o contribuinte, ao recolher a antecipação do ICMS, cumprindo a sistemática legal de apuração do mesmo, já inclui o aproveitamento do crédito fiscal correspondente nessa apuração. Assim, verifica-se a improcedência do creditamento do ICMS pelo contribuinte em sua EFD, o que se constituiria no aproveitamento do crédito fiscal duas vezes.

Diante de tais considerações, reafirma a legalidade e a procedência do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração foi lavrado, em 27/06/2024, para exigir débito de R\$ 333.524,48 sob a acusação de utilização indevida de crédito de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, no período de julho/2017 a dezembro/2023, cujos créditos foram apropriados a partir do mês de julho de 2019, conforme demonstrado às fls. 05 a 91 dos autos.

O autuado aduziu que, apesar das mercadorias adquiridas serem objeto de substituição tributária, as operações subsequentes realizadas pelo contribuinte são tributadas, razão pela qual é possível a tomada de crédito na entrada das mercadorias, sob pena de violar o princípio da não-cumulatividade, pois, apesar de o substituto tributário promover o recolhimento do ICMS próprio e o ICMS-ST, não tem o condão de configurar a desoneração da operação, pois o valor que seria devido já foi incluído e pago pelo responsável de direito, sendo as operações subsequentes também tributadas e, assim, não há que se falar em creditamento indevido.

Já o autuante salienta que o contribuinte, ao recolher a antecipação do ICMS, cumprindo a sistemática legal de apuração, já incluiu o aproveitamento do crédito fiscal correspondente nessa apuração e, assim, é indevido o creditamento do ICMS pelo contribuinte em sua EFD, o que se constituiria no aproveitamento do crédito fiscal duas vezes.

Da análise das regras que normalizam a sistemática do regime da substituição tributária, assim como da sua lógica tributária, evidente caber razão ao autuante no sentido de que o crédito do ICMS pelo contribuinte na EFD se constitui em utilização em duplicidade.

Válido registrar que, em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto, o crédito do ICMS no regime de substituição tributária é compensado no próprio cálculo do ICMS-ST e, nesta condição, a reincidência na EFD da utilização do ICMS da operação do fornecedor se constitui em duplicidade do crédito fiscal, tendo em vista a primeira compensação quando da apuração do ICMS-ST, senão vejamos.

Eis os dispositivos legais que regem a substituição tributária:

Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.

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.

[...]

§ 4º A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, com base nos seguintes critérios:

I - levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado, neste Estado;

II - informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;

III - adoção da média ponderada dos preços coletados.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas da unidade federada de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto. (grifo nosso)

Portanto, claro e evidente que, para o cálculo do ICMS-ST, deve-se aplicar a alíquota sobre a base de cálculo substituída e DEDUZIR do crédito do ICMS destacado na operação do próprio remetente, o que vale dizer, que o princípio da não-cumulatividade é mantido.

Assim, caso se aproprie, novamente, do crédito fiscal na Escrita Fiscal Digital (EFD), como defende o autuado, haveria duplicidade do crédito fiscal da operação própria do remetente.

Para efeito didático, se certa mercadoria, no valor de R\$ 1.000,00 e ICMS destacado de R\$ 70,00, oriunda do Estado de São Paulo, sujeita ao regime de substituição tributária, é recebida com a retenção do ICMS-ST, em números hipotéticas, assim seria o cálculo:

Valor da operação de R\$ 1.000,00 de base de cálculo, acrescido da MVA de 45% resultaria na base de cálculo substituída de R\$ 1.450,00, à alíquota de 19% o ICMS-ST de **R\$ 275,00**, que deduzido do ICMS da operação de **R\$ 70,00**, resultaria no ICMS-ST a recolher de R\$ 205,50.

Assim, caso o adquirente se creditasse do valor do ICMS de R\$ 70,00 da operação própria destacado no documento fiscal, inevitavelmente estaria se apropriando em duplicidade do crédito do ICMS de R\$ 70,00. A primeira, pela dedução na apuração do ICMS-ST efetivamente recolhido; a segunda, pela reincidência da utilização do crédito na EFD.

Neste sentido, as razões de defesa são incapazes à reforma do lançamento de ofício, tendo em

vista que a jurisprudência apresentada não se relaciona, intrinsecamente, ao crédito fiscal utilizado em duplicidade, mas, sim, ajuste de tributação, previsto no art. 9-A da referida Lei nº 7.014/96, para no caso de o contribuinte praticar preço de venda inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, podendo optar pela restituição, em renúncia ao encerramento da tributação prevista no art. 9º desta Lei.

Por fim, quanto ao pedido para que todas as publicações pertinentes ao processo sejam feitas exclusivamente em nome do advogado, sob pena de nulidade dos atos processuais subsequentes, ressalto que, apesar de recomendar que seja inserido nas futuras intimações o nome do patrono do autuado, o descumprimento do pleito não implica em nulidade da intimação, nos termos do art. 108 do RPAF (Decreto 7.629/99), o qual prevê que a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.

Do exposto, voto PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206851.0010/24-5, lavrado contra **RECH AGRÍCOLA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 333.524,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2025.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA