

A. I. N° - 278936.0008/15-9
AUTUADO - GALVANI INDUSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A.
AUTUANTE - LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
INTERNET - 04.04.2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0020-01/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. As operações da aquisição de correias transportadoras, identificados como peças de um sistema transportador de materiais caracterizam como bens de uso e consumo, que não geram direito ao crédito, por não serem consumidas nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) BENS DE ATIVO FIXO. b) MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, perante o Convênio ICMS 52/1991, o Estado da Bahia não reduz a base de cálculo do imposto para máquinas e implementos agrícolas e equipamentos industriais, a partir do Decreto nº 14.750/13 (art. 268, §4º, do RICMS/BA). 3. ESTORNO DE CRÉDITO. ENTRADAS DE MERCADORIAS. SAÍDA COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. A legislação desse Estado (art. 264, XVIII, RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12) estabeleceu que são isentas do ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas dessas operações. O contribuinte, contudo, não logrou provar a utilização dos produtos (KCL) como insumos agropecuários, produtos intermediários, matéria prima, material de embalagem utilizados na fabricação de produtos agropecuários. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2016, exige ICMS no valor de R\$973.031,32, em razão das irregularidades descritas a seguir:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Períodos: Janeiro/fevereiro, abril/dezembro de 2014; janeiro/dezembro de 2015. Valor R\$128.772,43. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Períodos: Janeiro/dezembro de 2014; janeiro, março, maio/dezembro de 2015. Valor R\$132.628,55. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Períodos: fevereiro/setembro de 2014; março/junho,

setembro e novembro de 2015. Valor R\$111.537,20. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que posteriormente foi objeto de saídas com isenção do imposto. Períodos: Janeiro, fevereiro, abril, agosto/dezembro de 2014; janeiro/março, maio/setembro de 2015. Valor R\$600.093,14. Multa de 60%.

Na peça defensiva apresentada (fls. 83/110), preposto do autuado, procuração (fl. 116), inicialmente, faz síntese dos fatos da autuação, capitulação legal, identificando-se como pessoa jurídica de direito privado, com atuação no ramo industrial, mais precisamente na fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais, detendo ilibada reputação junto a seus clientes e credores.

Salienta que ficou surpreso com a lavratura do Auto de Infração e que o Fiscal cometeu uma série de irregularidades, não podendo, por exemplo, ignorar a utilização pela impugnante do Convênio ICMS 52/91, celebrado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, concedendo redução da base de cálculo, nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, dentre outras irregularidades, como assim o fez. Aduz que não concorda com o Auto de Infração, haja vista a total contrariedade ao ordenamento jurídico brasileiro e a jurisprudência pátria. Sublinha a tempestividade das suas alegações.

No mérito, na infração 1, assinala a possibilidade do creditamento do ICMS oriundo das aquisições de materiais intermediários, aduzindo que os bens adquiridos destinados à atividade de industrialização são caracterizados como insumos para a produção e, como tais, outorgam o direito de crédito do ICMS. Reproduz o artigo 155, §2º, CF 88; discorre sobre o princípio da não-cumulatividade, nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 10 – O Princípio da Não-Cumulatividade, RT, São Paulo, 2004, p. 71)

Pontua que referido princípio determina que o imposto cobrado na aquisição de determinada mercadoria ou produto será compensado com o devido na saída dos bens revendidos ou industrializados pelo seu adquirente, é dizer que o contribuinte poderá apropriar-se dos créditos de ICMS destacados no documento fiscal de aquisição e compensá-los com o ICMS devido na operação de saída da mercadoria. Nesse sentido, os bens aplicados ou consumidos em processos industriais outorgam, obrigatoriamente, o direito de crédito do ICMS.

Diz que as autoridades fazendárias, no entanto, solidificaram o entendimento de que não são todos os bens relacionados ao processo industrial que outorgam o referido direito ao creditamento do imposto, senão aqueles que participam diretamente de referido processo, sendo daí justamente a classificação de tais: “(i) matérias-primas, (ii) embalagens e (iii) matérias ou produtos intermediários”.

Destaca que, no em apreço, os bens adquiridos, embora classificados pelo fisco como “uso e consumo” são, em verdade, nada mais que produtos intermediários, na medida em que “(i) possuem, no momento da industrialização, contato direto com os produtos produzidos pela Impugnante, e, assim, (ii) se consumem no processo de produção do contribuinte”.

Cita em favor da sua tese, o Parecer Normativo nº 65/79, elaborado pela consultoria da Receita Federal do Brasil sobre o conceito de produto intermediário.

Resume que para um determinado produto ser considerado *intermediário*, é necessário que, além de não estar classificado no ativo imobilizado, o referido bem seja desgastado e/ou consumido, parcial ou integralmente, em função de um contato direto com o bem em produção, como também já decidiu o Supremo Tribunal Federal. Destaca o Recurso Extraordinário nº 79.601/RS e o conceito dado pelo Regulamento do ICMS no Estado da Bahia (art. 309, inciso I, alínea “b”).

No caso, nega o Fiscal direito ao crédito para “Correias Transportadoras”, essas, porém, não podem ser consideradas como tais, posto que (i) participarem diretamente do processo produtivo da Impugnante e (ii) se consumirem no produto por ela industrializado.

Frisa que tais produtos são peças que mantém contato direto com os produtos (matérias-primas) do contribuinte a serem industrializados, e, por conseguinte, se desgastam na produção de fertilizantes, exigindo constante reposição das mesmas para que haja a continuidade dos trabalhos na empresa. Diz que a título de ilustração, as correias transportadoras são utilizadas no transporte dos produtos, tais como rochas e fertilizantes, durante o seu processo produtivo.

Conclui que tais itens são indispensáveis à produção e se desgastam em virtude do contato direto com o produto da impugnante, enquadrando-se, dessa forma, no conceito de materiais intermediários, possuindo participação direta no processo produtivo, razão pela qual seu creditamento é permitido, maculando a tipificação da infração 1 do presente Auto de Infração.

Com relação às infrações 2 e 3, diz que é inegável o direito à fruição da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, na exigência do recolhimento de diferencial de alíquota, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo ou para uso e consumo do estabelecimento, sem considerar, contudo, a fruição da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/1991.

Faz uma explanação sobre o Convênio ICMS 52/1991, que teve por finalidade política fomentar a produção e comercialização de equipamentos industriais e de implementos agrícolas por meio da redução da base de cálculo do ICMS de diversos desses produtos, os quais estavam arrolados nos Anexos da norma. Reproduz a primeira cláusula do referido convênio.

Diz que as saídas das mercadorias descritas no Anexo I do referido diploma farão jus a reduções da base de cálculo de tal forma que a carga tributária, nas operações interestaduais represente os percentuais de 5,14% e 8,80%. Explica que, quando da entrada das referidas mercadorias no estabelecimento adquirente, haveria a necessidade do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS (art. 155, §2º, da Constituição Federal de 1988), a diferença entre a alíquota interestadual e a interna, nas aquisições por contribuinte em outro estado de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou uso e consumo.

Transcreve a cláusula quinta do referido convênio, observando que o legislador explicita que o Estado de destino das mercadorias, onde se localiza o contribuinte, reduzirá a base de cálculo na mesma proporção que as cláusulas primeira e segunda. Diz que além da nítida redução tributária existente no Convênio ICMS 52/1991, o legislador se preocupou para que não houvesse a necessidade do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, o que anularia indiretamente o benefício fiscal. Aduz, em síntese, que o contribuinte é desonerado do diferencial de alíquota do ICMS, pois as alíquotas internas e interestaduais tornam-se equivalentes.

Aduz que o crédito tributário em questão ofende o direito posto, as mais comezinhas regras da lógica jurídica, além dos princípios da moralidade administrativa, da boa-fé, constitucionalmente vinculados à atuação administrativa, além da violação à isonomia e ao princípio de índole constitucional.

Destaca as mercadorias, segundo a classificação no NBM/SH, nas infrações 02 e 03, questionando que o Fiscal, não considerou que todos os NCMs supramencionados constam nos Anexos do Convênio ICMS 52/1991. Defende que diante de um código NCM utilizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, fiscais e os órgãos administrativos de julgamento devem perquirirem se referido código está ou não incluído no Convênio ICMS 52/91.

Indaga como diante de fatos e de direito tão cristalinos, pode a fiscalização lavrar o Auto de Infração. Firma que as mercadorias, objeto do presente Auto de Infração, estão contidas no Convênio ICMS 52/91.

Diz que seus concorrentes tiveram validado o benefício da redução do ICMS em relação aos mesmos produtos e não precisaram recolher o diferencial de alíquotas, o que viola ao princípio da isonomia (art. 150, II, CF 88). Diz que houve também violação ao princípio da legalidade, em face à cobrança ilegal do diferencial de alíquota do ICMS.

Em face disso, diz que o crédito fiscal constituído merece ser anulado.

Argumenta que na infração 4 houve violação ao princípio da não-cumulatividade, em relação à exigência de estorno de crédito de ICMS relativo à entrada das mercadorias no estabelecimento e que, posteriormente, foram objeto de saída com isenção. Discorre sobre tal princípio, assegurado pelo inciso I do §2º do artigo 155 da CF 88, que consiste, basicamente, no direito de o contribuinte deduzir em cada operação o valor cobrado nas operações anteriores.

Lembra que a garantia também se reproduz no art. 19 da LC 87/96, traduzindo o direito ao crédito relativo ao imposto cobrado na operação anterior, não sendo necessário, em nenhuma hipótese, que tenha sido o imposto efetivamente recolhido aos cofres públicos. Basta que tenha sido cobrado, ou seja, basta que tenha havido o destaque do imposto na operação de aquisição de bem ou serviço, para tornar legítimo o direito creditório, como, aliás, pacificado em nossas instâncias superiores de julgamento.

Cita ensinamento do tributarista e professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. DIREITO TRIBUTÁRIO: LINGUAGEM E MÉTODO. São Paulo: Editora Noeses. 3ª Edição. 2009. p. 732), concluindo que a primeira conclusão que se chega, no caso prático, é que faz jus ao crédito destacado em documento fiscal.

Por sua vez, diz, entendeu o Fiscal, ocorrendo a saída da mercadoria com isenção, o impugnante deveria proceder com o estorno do crédito utilizado. Porém, tal afirmativa apenas e, tão somente, se enquadraria no caso em apreço, se a atividade, a qual procedeu com a saída isenta, ocorresse no início ou no final do ciclo produtivo. Entretanto, não é o que ocorre no caso em comento.

Explica que a sua atividade está no meio do ciclo de produção, motivo pelo qual deve ocorrer a compensação entre crédito e débito para que o imposto estadual não se torne cumulativo. Destaca Clélio Chiesa (CHIESA, Clélio. ICMS. Benefício fiscal consistente na redução da base de cálculo. Vedaçāo ao aproveitamento do crédito. Inconstitucionalidade. In: MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhāes. ICMS Questões Fundamentais. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 24-25), para quem as limitações constitucionais ao direito ao crédito do ICMS não podem ser interpretadas literalmente, pois, nas hipóteses em que ocorrer *"isenção ou não incidência"*, no meio da cadeia de circulação de mercadoria, não admitir o aproveitamento de crédito em nenhuma das operações posteriores implicará em converter nesses casos, o ICMS num imposto cumulativo.

Diz que, segundo o autor, o princípio deve ser interpretado dentro do contexto normativo em que está inserido. aduz que existe limitação ao crédito de ICMS sempre que tal procedimento não venha a ferir a não cumulatividade. Em outras palavras, se a observância do mencionado inciso II transformar o ICMS em imposto cumulativo, haverá direito ao crédito em atendimento ao constitucional princípio da não-cumulatividade.

Novamente, ressalta Tércio Sampaio Ferraz Jr, citado por Carrazza (FERRAZ JR, [s.d.], apud CARRAZZA, 2005, p. 315), que apresenta solução para contornar o aparente conflito existente entre o princípio da não-cumulatividade e as limitações constitucionais ao direito a crédito.

Nesse sentido, diz que as limitações constitucionais ao direito a crédito de ICMS só poderiam ser utilizadas caso a isenção ocorresse no início ou no final do ciclo de circulação de mercadorias.

Conclui que é legítimo o crédito tomado, devendo a infração ser cancelada, em sua totalidade.

Discorre sobre o princípio da vedação do confisco, consubstanciado nas multas aplicadas, aduzindo que, no caso em concreto, o Fisco cobra suposto crédito tributário acrescido de multa de 60% sobre valores já suportados pelo impugnante, quando da realização das operações, sendo, portanto, nítido o seu caráter confiscatório.

Diz que a multa deve ser extinta; requer o cancelamento na totalidade o Auto de Infração; sustentação oral durante o julgamento.

Na informação fiscal prestada (fls. 151/155), em relação à infração 1, contesta a alegação do contribuinte de que as correias transportadoras são produtos intermediários, na medida em que não são consumidas a cada etapa de produção, e também, por não integrarem o produto final na condição de elemento indispensável a sua produção. Em apoio à essa tese, transcreve trecho da decisão contida no Acórdão JJF nº 0133-01/12. Mantém o procedimento.

Sobre as infrações 2 e 3, diz que, segundo o autuado, incidiria ICMS diferencial de alíquotas na entrada das mercadorias no estabelecimento, todavia por força da cláusula quinta do Convênio ICMS 52/1991 haveria a redução da base de cálculo na mesma proporção das cláusulas primeira e segunda, o que provoca a desoneração do ICMS DIFAL, pois as alíquotas internas e interestaduais tornaram-se equivalentes. Aduz que as alegações não procedem, em face ao art. 268, RICMS/2012.,

Mantém o procedimento.

Para a infração 4, diz que também não procedem os argumentos defensivos. Admite a saída isenta de mercadoria, porém não concorda com o estorno do crédito utilizado, alegando que a sua atividade está no meio do ciclo de produção, o que provoca a compensação entre crédito e débito para que o imposto estadual não se torne cumulativo.

Assevera que a manutenção do crédito está vinculada a entrada de matéria prima que seja utilizada na fabricação, e tão somente na fabricação, de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97. Reproduz o art. 264, XVIII do RICMS/2012 que estabelece tal condição.

Mantém a exigência e diz que procedente é o Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 4 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes

Preliminarmente, argüi o sujeito passivo que a autuação ofendeu a legalidade, aos princípios da moralidade administrativa, da boa-fé, isonomia e que as multas aplicadas incorreram em vedação ao confisco (art. 150, inciso IV, CF 88).

Não houve qualquer ofensa no processo administrativo fiscal - PAF, que ensejasse violação ao devido processo legal. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF/BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Sobre a aplicação de multa com efeito de confisco e o pedido para a seu cancelamento ou a sua redução ou cancelamento, não o acato, considerando que não existe qualquer ilegalidade no percentual das multas imputadas, uma vez que as mesmas estão previstas no artigo 42 da Lei 7.014/96 e não se inclui na competência desse órgão julgador a apreciação do princípio da vedação do confisco previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, regra insita no art. 150, IV, da Constituição Federal.

No mérito, a primeira infração trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

O demonstrativo de respectivo débito foi acostado no PAF, às fls. 11/14, totalizando R\$128.772,43.

Nas razões, o autuado assinala o aproveitamento crédito do ICMS oriundo das aquisições de materiais intermediários, caracterizados como insumos no processo industrial, na medida em que os bens adquiridos (*i*) possuem, no momento da industrialização, contato direto com os produtos produzidos pela Impugnante, e, assim, (*ii*) se consumem no processo de produção do contribuinte. Nesse sentido o Parecer Normativo nº 65/79, da Receita Federal do Brasil; o Recurso Extraordinário nº 79.601/RS e o RICMS do Estado da Bahia (art.309, inciso I, alínea "b").

No caso, o direito ao crédito encontra-se afeto às aquisições de "Correias Transportadoras",

utilizadas no transporte dos produtos fabricados pelo autuado. As correias são componentes que permitem o funcionamento dos motores, máquinas e, com o uso intensivo e repetido, vão se deteriorando por causa da fricção; inutilizados, são substituídas por correias novas.

A correia transportadora alta abrasão, por exemplo, também constante do demonstrativo fiscal, é de suma importância nas industrias, por ser um material essencial na sua linha de produção e primordial em diversas aplicações que exigem uma resistência maior a algumas aplicações fundamentais.

A aludida correia transportadora é, portanto, usado para transferir materiais, produtos fabricados, produtos de mineração, construção, indústrias metalúrgicas, entre outras. No caso em questão, vale repetir, as correias são utilizadas para o transporte dos produtos resultantes da atividade do autuado: fabricação de adubos e fertilizantes.

Nesse sentido, correto é o procedimento fiscal. As correias transportadoras não podem ser, por óbvio, considerados produtos intermediários, na medida em que não são consumidas a cada etapa de produção, nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção.

A utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, condiciona-se, que sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, extração, conforme o caso. Em "*contrário sensu*", bens de uso e consumo são aqueles que não são exauridos integralmente e nem integram o produto final, na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção/extração.

É assim, por exemplo, que está o Parecer da PGE/PROFIS, inscrito no Acórdão CJF 0221-12/16.

"Aliás, não se consideram consumidos imediatamente os produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização – como ocorre em qualquer bem ao longo do tempo – não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção e, igualmente, não se consideram produtos consumidos imediatamente no processo de industrialização as partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas."

O demonstrativo do débito juntado pelo Auditor Fiscal, às fls. 11 a 14 dos autos, relaciona as operações da aquisição de diversos modelos de correias transportadoras, identificados como peças de um sistema transportador de materiais, que se caracterizam como material de uso e consumo, que não geram direito ao crédito, por não serem consumidas nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção. No caso concreto, tais correias transportadoras não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo de transformação de fertilizantes.

Precedente na jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual, em diversos acórdãos, entre tais: Acórdão CJF 0351-12/14, CJF 0196-11/15, JJF 0159-06/16, JJF 0116-05/16, JJF 0244-04/13.

A infração cometida pelo autuado, no momento da sua ocorrência, se enquadraria no art. 309, I, "b" do RICMS/12, aprovado pelo Decreto 13.780/12.

Por tudo que foi exposto, não tem respaldo legal a apropriação dos créditos pretendidos pelo contribuinte autuado e o procedimento fiscal corrige tal distorção. As aquisições de bens destinados ao uso e consumo não darão direito a crédito, enquanto não entrar plenamente em vigor o regime de créditos financeiros introduzidos pela Lei Complementar 87/96.

Infração integralmente caracterizada no valor de R\$128.772,43.

As infrações 02 e 03 impõem ao autuado a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, respectivamente, nos valores de R\$132.628,55 e R\$111.537,20.

O Auditor Fiscal relacionou as operações que implicaram as exigências, às fls. 15/35 (item 2) e fl. 36/37 (item 3).

A tributação do Diferencial de Alíquota está tipificada na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV). A norma esteve regulamentada no Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente até 31.03.2012.

A partir da vigência do RICMS-12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, o ICMS diferencial de alíquotas está assim definido (art. 305, § 4º, III)

§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:

(...)

III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:

- a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;
- b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;

Sobre as exigências de ICMS-DIFAL, argumenta o autuado que é inegável o direito à fruição da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Assevera que para as saídas das mercadorias descritas no Anexo I do referido diploma, o Acordo estabelece as reduções da base de cálculo de tal forma que a carga tributária, nas operações interestaduais, represente os percentuais de 5,14% e 8,80%; e que a cláusula quinta do referido convênio explicita que o Estado de destino das mercadorias, onde se localiza o contribuinte, reduzirá a base de cálculo na mesma proporção que as cláusulas primeira e segunda, exteriorizando que não houvesse a necessidade do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS, o que acabaria por anular indiretamente o benefício fiscal. Aduz, em síntese, que o contribuinte é desonerado do diferencial de alíquota do ICMS, pois as alíquotas internas e interestaduais tornam-se equivalentes.

Na informação fiscal, o Auditor questiona tal entendimento, alegando a disposição contida no parágrafo quarto do art. 268, RICMS/2012, que veda qualquer redução de base de cálculo relativa à operação interna para fins de pagamento da diferença de alíquotas.

De fato, os contribuintes do ICMS que efetuarem operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como com máquinas e implementos agrícolas contam com tratamento tributário diferenciado, de forma que a carga tributária incidente seja menos onerosa, com o objetivo de favorecer o incremento do parque industrial e do setor agrícola nos Estados. Trata-se da redução da Base de Cálculo do ICMS incidente sobre as operações realizadas com tais bens, conforme estabelecido no Convênio ICMS nº 52/1991, incorporado à legislação do Estado da Bahia, no art. 266, I, do RICMS/12 -BA.

Ampliado por Convênio ICMS celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAN), o tratamento fiscal diferenciado alcançará tanto as operações internas como também as operações interestaduais.

Referido Convênio ICMS trás em seus anexos a lista de produtos, com os respectivos códigos e descrição na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado (NCM/SH), que farão jus ao tratamento tributário diferenciado.

Nesse sentido, nas operações com as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I do Convênio ICMS nº 52/1991, ocorrerá redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir indicados: nas operações interestaduais: 5,14%, nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo; 8,80%, nas demais operações interestaduais e nas operações internas.

Nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II do Convênio ICMS nº 52/1991 fica reduzida a base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir indicados: nas operações interestaduais 4,1%, nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo; 7,0%, nas demais operações interestaduais e 5,60%, nas operações internas.

Importa lembrar que a referida redução da base de calculo não será aplicada nas operações interestaduais com bens e mercadorias de origem estrangeira sujeitas à alíquota de 4%, nos termos da Resolução do Senado Federal nº 13/2012, exceto se de sua aplicação em 31/12/2012 resultar carga tributária inferior a 4%.

Contudo, não obstante a determinação colhida na cláusula 5ª do Convênio ICMS nº 52/1991 para que o Estado, onde se localiza o destinatário dos produtos constantes dos anexos da referida norma legal, deva reduzir a base de cálculo do ICMS do Diferencial de Alíquota de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos para as operações internas, não acolho a alegação da defesa de que é desonerado do diferencial de alíquota do ICMS, pois as alíquotas internas e interestaduais tornam-se equivalentes.

Isso porque o ICMS diferencial de alíquota é devido nas compras de mercadorias para uso e consumo assim como bens do ativo imobilizado. Decorre do fim da movimentação desses produtos, quando utilizados para o consumo final. O recolhimento é a forma do Estado obter a sua parcela do imposto, já que não haverá movimentação posterior relacionada a tal aquisição. Nesse sentido, o diferencial de alíquota do ICMS é o mecanismo que tem como objetivo equilibrar a competitividade do estado em que se encontra domiciliado o comprador.

Nesse sentido, a Lei do ICMS do Estado da Bahia estabelece, em linhas gerais, no seu art. 17, §6º, que, no caso, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. O RICMS BA-12 (art. 268, do Decreto 13.780/12) autorizou a redução da base de cálculo, nas diversas operações de saída de mercadorias, ressalvando, no entanto, no seu §4º, que para fins de pagamento da diferença de alíquotas, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor da operação ou prestação, não devendo ser considerada qualquer redução da base de cálculo relativa à operação interna prevista neste artigo ou em outro dispositivo da legislação tributária estadual.

Cabível lembrar que a atual redação do §4º do art. 268, acima mencionado, foi dada pelo Decreto nº 14.812/13. A regra que permitia a aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre a base de cálculo reduzida para fins de pagamento da diferença de alíquotas vigeu ate 27.09.13, sendo revogada pelo Decreto nº 14.750/13, publicado no Diário Oficial de 28 e 29/09/13.

Em síntese, desde 28/09/2013, através do Decreto nº 14.750/13, a redação do §4º do art. 268 do RICMS/BA foi alterada e o benefício de redução de base de cálculo do ICMS incidentes nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, ou com máquinas e implementos agrícolas (Convênio ICMS 52/91) não alcança o diferencial de alíquotas devido ao Estado da Bahia pela entrada, quando destinados á integração ao ativo imobilizado ou a uso ou consumo do estabelecimento adquirente.

Ante o exposto, para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, perante o Convênio ICMS 52/1991, o Estado da Bahia não reduz a base de cálculo do imposto para máquinas e implementos agrícolas e equipamentos industriais, sendo procedente a exigência nos itens 02 (R\$132.628,55) e 03 (R\$111.537,20).

Na infração 4, a acusação fiscal é que o autuado deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foi objeto de saídas com isenção do imposto.

O preposto fiscal elaborou demonstrativos sintéticos de débito, acostando-o aos autos, às fls. 38/72 e integral, na mídia CD, fl. 73, totalizando R\$600.093,14.

Alega o autuado que a exigência ofende ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e que somente deveria proceder ao estorno do crédito utilizado, caso as saídas isentas ocorressem no início ou no final do ciclo produtivo. Explica que a sua atividade está no meio do ciclo de produção, motivo pelo qual deve ocorrer a compensação entre crédito e débito para que o imposto estadual não se torne cumulativo.

Na sua Informação, o Auditor Fiscal diz que não procedem os argumentos defensivos de que a manutenção do crédito está vinculada a entrada de matéria prima que seja utilizada na fabricação, e tão somente na fabricação, de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, entendimento reproduzido no art. 264, XVIII do RICMS/2012.

Verifico que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo para apuração do débito, relacionando a entrada da matéria prima do produto identificado por KCL 000060 GR (fls. 38/65); relatório das saídas da respectiva matéria prima sem tributação (fls. 66/70); cálculo do estorno de crédito apurado, relativo a entrada de matéria prima, multiplicando a quantidade do produto (em toneladas) saída sem tributação pelo valor do ICMS apurado no primeiro relatório (fls. 71/72).

O produto KCL trata de cloreto de potássio e é um composto inorgânico salino, formado por íons cloreto e o potássio. O uso do cloreto de potássio é amplamente difundido no meio médico, como reposito desse eletrólito no organismo, mas, também constante no Convênio ICMS 100/97 como insumo agropecuário.

A legislação desse Estado (art. 264, XVIII, RICMS BA, Decreto nº 13.780/12) estabeleceu que são isentas do ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações (redação atual).

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

(...)

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

Cabível observar, antes, a redação atual do dispositivo (inciso XVIII) que excetuou ao benefício da isenção os insumos previstos nos incisos LIII e LIV do art. 268 no referido decreto. A redação atual do inciso XVIII do art. 264 foi dada pelo Decreto nº 16.284/15, efeitos a partir de 01/09/15. Na redação originária, efeitos até 31/08/15, a isenção não excetuava os produtos dos incisos LIII e LIV do art. 268: “XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, observadas as seguintes disposições:”

A alteração procedida no dispositivo da isenção excetuou do benefício da isenção o cloreto de potássio (KCL), justamente o produto que foi objeto da presente autuação, a partir de 01.09.2015.

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

LIII - nas saídas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), **cloreto de potássio**, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

Diante de tais pressupostos, verifico a irrelevância, no caso concreto, das alegações defensivas da "*isenção ou não incidência*", no meio da cadeia de circulação de mercadoria, para o regular aproveitamento de crédito fiscal do ICMS, tendo em vista disposição expressa da própria regra garantidora da isenção (art. 264, XVIII, RICMS BA, alínea "a"), ao afirmar que o benefício fiscal alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final.

Por outro lado não existe, na exigência, qualquer agressão ao princípio da não-cumulatividade, em face da legalidade da redução da base de cálculo e estorno proporcional de créditos de ICMS. Em outubro de 2014, o Supremo Tribunal Federal reafirmou, no julgamento do RE 635.688, seu entendimento sobre a necessidade de os contribuintes promoverem o estorno proporcional de créditos de ICMS quando suas operações de saídas subsequentes receberem o benefício da redução da base de cálculo do imposto. O entendimento está sustentado na equiparação da referida redução de base de cálculo a uma "*isenção parcial*", circunstância que demanda o estorno do crédito em valor proporcional ao montante da redução na base de cálculo havida na etapa posterior.

Ocorre que o contribuinte autuado não logrou provar a utilização dos produtos (KCL) como insumos agropecuários, desatendeu requisito para gozo do direito (art. 264, XVIII, RICMS/BA, alínea b): "*o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída*".

Por fim, o contribuinte também não fez prova da utilização dos produtos, objeto do estorno, como matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem ou demais insumos utilizados na fabricação de produtos agropecuários (art. 264, XVIII, RICMS BA, alínea c).

Diante do exposto, a exigência resta caracterizada, no valor R\$600.093,14.

O Auto de infração é PROCEDENTE, no valor de R\$973.031,32.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278936.0008/15-9, lavrado contra **GALVANI INDÚSTRIA, COMÉRCIO E SERVIÇOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$973.031,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "f" e VII, alíneas "a" e "b", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR