

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0087/15-3
RECORRENTE - FERTIPAR FERTILIZANTES DO NORDESTE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF Nº 0113-02/16
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 29/06/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0127-12/18

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. a) UTILIZAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO SUPERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO QUE RESULTOU EM DESTAQUE A MAIOR DO ICMS. **Infração elidida. b)** DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS. Falta de observação do art. 651 do RICM/97. **Infração parcialmente elidida. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. DESENVOLVE.** Uso de créditos indevidos resultou em erro na apuração do saldo devedor passível de incentivo. Reconhecida a infração 8. Acolhida arguição de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0113-02/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 279757.0087/15-3, lavrado em 10/12/2015, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$401.700,67, relativos a oito infrações distintas. O presente recurso tem por objeto, apenas, as infrações 1, 2 e 8, descritas da forma abaixo.

Infração 01 (01.02.23) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos anos de 2010 e 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 142.053,33, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 (01.02.10) – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às entradas em devolução de mercadorias sem comprovação das respectivas saídas a título de vendas, nos anos de 2010 e 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 30.771,57, acrescido de multa de 150%, prevista na alínea “b” do inciso V do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

...

Infração 08 (03.08.04) – recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa DESENVOLVE, no ano de 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 198.415,26, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 26/07/2016 (fls. 118 a 122) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Em relação à arguição de decadência do direito da Fazenda Pública de exigir o crédito reclamado referente aos fatos geradores ocorridos antes de dezembro de 2010, entendo que a revogação do art. 107-A do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014). Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do

qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedimental, os seus efeitos não podem retroagir. Assim, rejeito a arguição de decadência.

No mérito, em relação à infração 01, entendo que o demonstrativo referente às operações interestaduais com as mercadorias discriminadas no relatório denominado “Anexo A RBC Convênio 100-97”, constante em mídia à fl. 38 e por amostragem às fls. 13 e 14, revela que ocorreu erro na determinação da base de cálculo pelo fornecedor da mercadoria, resultando em aplicação de redução de base de cálculo em percentual inferior ao estipulado no Convênio ICMS 100/97.

Entendo que considerar como indevido o uso de crédito fiscal em razão de erro na definição da base de cálculo nas transferências interestaduais, objeto da presente infração, não caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

O inciso III da cláusula segunda do Convênio ICMS 100/97 estabelece redução de 30% da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com:

“III - 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, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa.”.

Desta forma, a base de cálculo deve corresponder a 70% do valor da operação. O demonstrativo anteriormente referido traz o cálculo da diferença apurada por nota fiscal. Assim, mantenho a infração 01.

Em relação à infração 02, observo que o autuado anexou (fls. 77 a 100) cópias de notas fiscais referentes a vendas por ela realizadas com destinatários localizados em outras unidades da Federação. A presente infração reclama crédito tributário decorrente de uso indevido de crédito fiscal destacado em notas fiscais de devolução emitidas pelos mesmos destinatários das notas fiscais anexadas e em período posterior à remessa efetuada pelo autuado. O autuante manteve a exigência da infração alegando que não ficou comprovada relação entre as notas de vendas e as de devolução.

Considerando que não foram observados os procedimentos previstos no art. 651 do RICMS/97, especificamente em relação à menção no documento fiscal de devolução do número, da série e da data do documento fiscal originário, bem como não foram anexados os conhecimentos de transporte referentes às remessas em devolução, reconheço a procedência da infração 02.

Entendo que diante dos fatos não ficou comprovada qualquer irregularidade. Se as devoluções ocorrem em período posterior à remessa e em quantidade que não extrapole as anteriormente enviadas, não há como caracterizar o cometimento de qualquer infração. Assim, concluo pela improcedência da infração 02.

Em relação à infração 05, de acordo com o demonstrativo anexado à fl. 17 pelo autuante, o estorno refere-se ao crédito fiscal das entradas de fertilizante não submetido a processo de produção e comercializados no Estado da Bahia sem hipótese de manutenção de crédito.

O inciso VI do art. 104 do RICMS/97 estabelecia à época dos fatos geradores a não exigência de estorno de créditos relativos:

VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos (Conv. 100/97);

A alínea “c” do inciso XI do art. 20 do RICMS/97 trazia redação idêntica ao inciso III da cláusula segunda do Convênio ICMS 100/97 e previa isenção de ICMS nas saídas de:

c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.

Desta forma, concluo que, nos termos do inciso VI do art. 104 do RICMS/97, o autuado estava obrigado ao estorno do crédito fiscal relativo às entradas de fertilizantes que não foram utilizados no processo produtivo, mas revendidos sem qualquer alteração na sua composição. A manutenção do crédito fiscal estava restrita às saídas dos fertilizantes destinados diretamente a estabelecimento agropecuário ou quando utilizado como insumo na produção de fertilizante. A partir da alteração promovida pelo Decreto nº 12.080/2010, com efeitos a partir de 01/05/2010, o benefício passou a contemplar não só o produto mas condicionou a fruição a determinado tipo de destinatário (estabelecimento agropecuário) ou ao uso que seria dado ao produto (insumo para produção de fertilizante). Ao contrário do alegado pelo autuado, a atividade desempenhada pelo

destinatário passou a ser relevante para se determinar a aplicação do benefício. Reconheço a procedência da infração 05.

Em relação à infração 08, considerando o entendimento relativo à infração 05, não poderia o autuado compensar os créditos fiscais das mercadorias adquiridas como insumos, mas não utilizados no processo produtivo, na apuração do saldo devedor passível de incentivo pelo DESENVOLVE. Tal procedimento resultou em erro na apuração do saldo devedor passível de incentivo. Reconheço a procedência da infração 08.

Considerando que as infrações 03, 04, 06 e 07 foram reconhecidas e pagas pelo autuado, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 134 a 152, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Não foram suscitadas questões preliminares.

Inicialmente, requer o reconhecimento da decadência do direito de o fisco constituir os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2010, situação que se relaciona às infrações 1 e 2, apenas. Destaca que a regra legal disposta no art. 150, § 4º do CTN se aplica ao caso sob análise, ou seja, limitando a prática do ato estatal a um prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Argumenta que a doutrina já pacificou o entendimento no sentido de que se o sujeito passivo antecipa o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago, devendo lançar a diferença, de ofício, desde que o faça antes do transcurso do prazo de cinco anos. Desse modo, na medida em que existiu pagamento, conclui que o prazo (a ser considerado) deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Assim, tendo sido notificada do lançamento em 11/12/2015, defende que todos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de dezembro de 2010, encontram-se extintos pelo instituto da decadência. Transcreve jurisprudência do STJ em apoio à sua tese. Transcreve, também, acórdão proferido pela 6ª JF, em julgamento do AI 279757.0086/15-7, lavrado pelo mesmo autuante em face da mesma empresa, que reconheceu a decadência, em situação idêntica à do presente processo.

No mérito propriamente dito, quanto à Infração 1, ataca a decisão recorrida, alegando que os procedimentos adotados pelos fornecedores da Recorrente decorrem da observância da legislação aplicável, sobre o Convênio ICMS 100/97, cujo texto das cláusulas primeira, segunda e quinta reproduz.

Argumenta que, como se observa da Cláusula Quinta (transcrita) as unidades federativas estão autorizadas a exigir do estabelecimento vendedor a dedução do valor correspondente ao imposto dispensado do preço da mercadoria, demonstrando expressamente na nota fiscal a respectiva dedução. Explica que tal regramento objetiva beneficiar o adquirente, em vez do remetente, o qual teria, sem a dedução, a sua margem de lucro aumentada na proporção do valor do imposto dispensado. Apresenta quadro demonstrativo do cálculo a ser efetivado.

Afirma que a fiscalização entende, equivocadamente, que a redução da base de cálculo deve ser efetivada a partir do valor total constante da nota fiscal, sem atentar que esse valor é resultante do preço normal com o desconto do valor do imposto dispensado. Acosta outro quadro explicativo dos cálculos. Cosoante tal posicionamento, explica que a base de cálculo apurada pelo fisco seria inferior ao calculado pelos fornecedores. Argumenta, todavia, que tal entendimento embute uma distorção, pois exige dispensa de valor referente ao preço da mercadoria. Acosta quadro demonstrativo em apoio ao seu raciocínio.

Reafirma que se tem que partir do preço normal da mercadoria para se obter a base de cálculo (reduzida em 30%) e o valor do ICMS. Num segundo momento, o remetente deduz, do preço normal da mercadoria, o valor do imposto dispensado. Conclui, assim, que não há erro na base de

cálculo, nas notas fiscais de fertilizantes recebidas, em operações interestaduais. Apresenta quadro comparativo, entre a metodologia utilizada pela fiscalização (para apuração da base de cálculo) e a metodologia adotada pelos remetentes das mercadorias, cujas operações foram autuadas.

Conclui, assim, que se impõe a reforma da decisão recorrida, em relação à Infração 1, devendo ser julgada improcedente.

Quanto à Infração 2, explica que diz respeito à suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em operações de devolução de mercadorias, sem a comprovação das respectivas saídas, a título de vendas. Esclarece que a exigência foi mantida pela JJF ao fundamento de que não ficou comprovada a relação entre as notas fiscais de vendas e de devolução, bem como por não terem sido observados os procedimentos previstos no art. 651 do RICMS/97, relativamente à menção ao número, série e data do documento fiscal originário. Alega, contudo, que tal decisão está alicerçada em pressupostos que não correspondem à realidade dos fatos, conforme passa a expor.

Ressalta que não fará qualquer consideração em relação aos meses de janeiro e fevereiro, haja vista ter-se operado a decadência. Quantos às demais competências, defende que o lançamento deve ser cancelado na medida em que as devoluções de mercadorias apontadas pela fiscalização correspondem às saídas efetivadas anteriormente. Às folhas 146/150 apresenta relação dos documentos fiscais de entrada, individualmente identificados, relacionando-os às notas fiscais de venda respectivas. Conclui, a seguir, que resta derruída a acusação de que a Recorrente teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS.

Ademais, alega que a suposta inobservância do art. 651 do RICMS/97, relativamente à menção do documento fiscal de origem, não merece, também, prosperar, pois é possível verificar, pelas cópias dos documentos fiscais, que as notas fiscais de venda foram devidamente indicadas, razão pela qual a decisão recorrida merece ser reformada, julgando-se totalmente improcedente a presente infração.

Quanto à Infração 8, explica tratar-se de exigência reflexa da Infração 5 (por falta de estorno), relacionada à manutenção do crédito de ICMS (nos meses de out a dez/11) incidente nas aquisições de fertilizantes revendidos, sem se submeter ao processo produtivo no estabelecimento autuado. Explica que, além dos meses da ocorrência das constatações não serem coincidentes, os valores históricos de ICMS, apontados no demonstrativo da Infração 08, são superiores aos da Infração 05, o que revela inconsistência no lançamento relacionado à Infração 8.

Como não é possível se estabelecer qualquer correlação entre os valores apontados nas infrações 5 e 8, conclui que esta última infração é inconsistente e improcedente, impondo-se a reforma do julgado da primeira instância.

Requer, ao final, que sejam declarados extintos, pelo instituto da decadência, os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes do mês de dezembro de 2010, em aplicação do art. 150, § 4º c/c o art. 156, inciso V, ambos do CTN. No mérito, propriamente dito, requer que seja parcialmente reformado o acórdão recorrido, apenas na parte em que manteve o lançamento referente às infrações 1, 2 e 8.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 201/203, a 2ª CJF deliberou por converter o feito em diligência ao Autuante, com vistas a que fossem adotadas as seguintes providências. Relativamente à Infração 1: 1) intimar o autuado a apresentar todas as notas fiscais de entrada listadas no levantamento fiscal; 2) analisar os documentos fiscais e se manifestar a respeito da argumentação recursal, referente à correção no cálculo do valor do ICMS a ser creditado.

Relativamente à Infração 2, pede o seguinte: 1) intimar o autuado a apresentar todas as notas fiscais de entrada listadas no levantamento fiscal, bem como as notas fiscais de saída das

mercadorias mencionadas no recurso voluntário, objeto de posterior devolução; 2) informar se houve, ou não, vinculação entre as notas de devolução e as de saída, anteriormente emitidas.

Relativamente à Infração 8, pede que o autuante se manifeste a respeito da manifestação da Recorrente, esclarecendo os motivos das discrepâncias entre os meses e os valores de ICMS apontados nas infrações 5 e 8, tendo em vista o fato de a Infração 8 é reflexo da Infração 5.

Tendo sido intimado, o sujeito passivo protocolou manifestação às folhas 210/212, devidamente acompanhada de documentos às folhas 214/379. Quanto à Infração 1, alega precisar de um prazo mínimo de sessenta dias para localizar todas as cópias dos mais de três mil documentos fiscais, objeto da autuação. Entende, todavia, tratar-se de matéria de direito, sendo desnecessário apresentar cópias dos documentos solicitados.

Quanto à Infração 2, afirma que as cópias solicitadas já haviam sido acostadas aos autos, conforme Relação de Notas Fiscais de Saídas e de Devoluções (Doc. 2), contendo todas as indicações necessárias.

Pede a dispensa da apresentação das cópias, relativamente à Infração 1, dada a sua irrelevância para o deslinde da questão, bem como que se considere atendido integralmente o pedido relativo à Infração 2.

Às folhas 380/384, o Autuante presta uma nova informação fiscal, aduzindo o que segue.

Relativamente à Infração 01, informa que, analisando a documentação acostada ao PAF (fls. 243 a 379) e o argumento defensivo do Recurso Voluntário (fls. 143 a 145), verificou que o *modus operandi* para cumprimento da condicionante da Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97, adotado pelos contribuintes Fertinor Fertilizantes Ltda, no Estado de Sergipe, Petróleo Brasileiro S/A, no Estado de Sergipe, Fertial Fertilizantes de Alagoas S/A, no Estado de Alagoas, Fertilizantes do Nordeste Ltda, no Estado de Pernambuco, está correto. Informa, ainda, que, no campo “Informações Complementares”, comprovou a descrição pormenorizada do procedimento adotado para o repasse, ao destinatário, do imposto dispensado na operação.

Informa que está anexando demonstrativo retificado na forma da Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97 onde não há ICMS a ser reclamado nas operações ali relacionadas através dos competentes documentos fiscais. Diante dos fatos e Notas Fiscais acostadas ao PAF, entende que restou comprovado que não ocorreu o crédito fiscal indevido de ICMS nas referidas operações.

Quanto à Infração 2, Informa que a Recorrente comprova (às fls. 179 a 187) a efetiva devolução das mercadorias, apresentando documentos fiscais com dados do transportador. Assim, entende que logra êxito em elidir a exigência dos meses de 05/2011, 07/2011 e 08/2011.

Quanto às Notas Fiscais n^{os} 25056 e 25779 (fls. 177 e 178), entende que não ficou comprovada a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento.

No tocante às Notas Fiscais relacionados nos meses de janeiro/2010 e março/2010, afirma que a Recorrente nada apresentou por entender que a exigência é alcançada pela decadência.

Assim, informa que retificou o Demonstrativo de Débito, reduzindo o valor lançado, após as devidas comprovações, de R\$ 30.771,57 para R\$ 7.708,78, conforme folha 383 do processo.

Quanto à Infração 8 (e o alegado reflexo da Infração 05), esclarece que, na Infração 5, é exigido o estorno de crédito fiscal de mercadorias que a Recorrente adquiriu, oriundas de outras unidades da Federação, sob a forma de granulados (formulação pronta) e/ou matérias-primas para utilização na produção de fertilizantes, tendo promovido as suas saídas para o Estado da Bahia com a isenção prevista no Convênio ICMS 100/97. Explica que não há previsão de hipótese de manutenção do crédito fiscal nessas operações (saídas das matérias-primas), já que não foram utilizados para fabricação dos produtos beneficiados (fertilizantes), conforme art. 104, inciso II do RICMS/97, cujo texto transcreve.

No caso da Infração 8, informa que não há relação dos valores levantados com os da Infração 05.

Isto porque, explica, na apuração da base de cálculo do incentivo fiscal DESENVOLVE, excluiu as operações de revenda sob CFOP 6101 (sic), dando o mesmo tratamento às operações de entradas. Ou seja, o ICMS incidente, nas operações de saídas, foi considerado como “operações não vinculadas” e nas entradas sob CFOP 2101 (aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à produção) também como operações não vinculadas (com base nas quantidades). Detalhando: para “x” quantidades de matéria-prima revendida, explica que foram reclassificadas nas entradas o ICMS de “x” quantidades (da mesma mercadoria) adquirida.

Concluindo, explica que a Infração 05 diz respeito ao estorno de crédito nas operações de saídas para o Estado da Bahia, com isenção sem previsão de manutenção de crédito fiscal. A Infração 08 diz respeito à reclassificação do ICMS nas saídas e entradas de mercadorias revendidas para outras unidades da Federação, não beneficiadas pelo incentivo fiscal DESENVOLVE.

Às folhas 389/390, o sujeito passivo volta a se manifestar, aduzindo o que segue.

Quanto à Infração 2, relativamente aos valores mantidos, informa que a Nota Fiscal nº 25056 refere-se a devolução simbólica da mercadoria vendida, por meio da Nota Fiscal nº 21726, de 19/10/2010, e recusada pelo destinatário. Explica que a mercadoria não retornou fisicamente ao estabelecimento da Recorrente. Haja vista ter sido vendida para novo adquirente, localizado no mesmo município do adquirente original, mediante a emissão da Nota Fiscal nº 25064, de 01/12/2010.

Esclarece, ainda, que a mercadoria em referência (30 toneladas de fertilizante), vendida originalmente por R\$18.600,00, diante da recusa do destinatário original, foi vendida por preço menor (R\$15.150,00) e entregue ao novo adquirente, sem transitar pelo estabelecimento da intimada. Para fins de regularizar essas operações, explica que promoveu a entrada simbólica da mercadoria recusada pelo adquirente original, mediante a emissão da Nota Fiscal nº 25056, de 01/12/2010, e a emissão de nova Nota Fiscal de Venda nº 25064, de 01/12/2010.

Quanto à Nota Fiscal nº 25779, informa que procedeu a venda de 3,5 toneladas de fertilizantes, no valor de 2.975,00. No entanto, por equívoco, a Recorrente emitiu também a Nota Fiscal nº 24279, de 20/11/2010, para a mesma operação, ou seja, emitiu duas notas fiscais para a mesma venda. Percebido o equívoco, explica que emitiu a Nota Fiscal nº 25779 para regularização do seu estoque e anulação dos efeitos contábeis e fiscais.

Requer a decretação da improcedência total da Infração 2.

Cientificado da manifestação empresarial, o Autuante presta uma nova informação fiscal, à folha, 405, aduzindo que não há fato novo que não tenha sido objeto de apreciação na diligência saneadora, às folhas 380/384.

À folha 408, o sujeito passivo acosta petição (acompanhada de DAE, à folha 410), informando que realizou o pagamento da Infração 8, no montante de R\$198.415,23, devidamente acrescida da multa e dos acréscimos moratórios, perfazendo um total de R\$271.724,19.

VOTO

Não tendo sido suscitada qualquer questão preliminar, adentro diretamente no mérito do lançamento.

Quanto à alegação de decadência, observo que as únicas infrações que apresentaram fatos geradores com data anterior a dezembro de 2010, foram as de nº 1 e 2. Por isso, limito a minha análise a essas duas infrações.

Considerando que a ciência do sujeito passivo aconteceu em 11/12/2015 (conforme folha 05), é forçoso admitir que assiste razão ao sujeito passivo, pois o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0 firmou o entendimento de que o prazo para feitura do lançamento tributário deve ser contado com fundamento na regra decadencial posta no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, de cinco

anos, a contar da ocorrência do fato gerador quando se tratar de recolhimento a menor, conforme se extrai do seu enunciado, abaixo reproduzido.

*“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, **mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas** (grifo acrescido).”*

Ora, embora as infrações 1 e 2 tratem de crédito indevido, houve a exigência do tributo, numa demonstração de que as condutas descritas tiveram repercussão financeira no período fiascalizado, o que caracteriza o recolhimento a menor. Assim, impõe a conclusão de que no dia 11/12/2015 (data da ciência da lavratura do Auto de Infração), já havia transcorrido mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro e novembro de 2010, fulminando o crédito tributário respectivo.

Por isso, tenho como improcedente a Infração 1, naquilo que guarda pertinência com os valores relativos aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2010. Tenho, igualmente, como improcedente a Infração 2, naquilo que se reporta aos meses de janeiro e março de 2010.

No mérito propriamente dito, a Infração 1 descreve a seguinte conduta *“utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo ...”*. O sujeito passivo alega que não há erro na apuração da base de cálculo, nas notas fiscais de fertilizantes recebidas. Pois entende que se tem que partir do preço normal da mercadoria para se obter a base de cálculo (reduzida em 30%) e o valor do ICMS.

Baixado o feito em diligência, o autuante prestou informação fiscal, acolhendo as alegações do Contribuinte, conforme se depreende da leitura de trecho da sua peça informativa, à folha 382, do processo, abaixo reproduzido.

*“Analisando a documentação acostada (sic) ao PAF (fls. 243 a 379) e o argumento defensivo do Recurso Voluntário (fls. 143 a 145), verificamos que o **modus operandi para cumprimento da condicionante da Cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97, adotado pelos contribuintes Fertinor Fertilizantes Ltda, no Estado de Sergipe, Petróleo Brasileiro S/A, no Estado de Sergipe, Fertial Fertilizantes de Alagoas S/A, no Estado de Alagoas, Fertilizantes do Nordeste Ltda, no Estado de Pernambuco, está correto** (grifos acrescidos).”*

Examinando as cópias das notas fiscais acostadas às folhas 243/379, é possível notar que assiste razão ao sujeito passivo, pois o valor do desconto já havia sido embutido no preço, conforme consta do campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” das cópias citadas.

Assim, considerando que o próprio autuante examinou a documentação apresentada pela empresa e reconheceu que a infração foi elidida, é forçoso reconhecer que já não mais existe justa causa para manutenção da presente exigência fiscal. A Infração 1 é improcedente. Reformo a decisão recorrida neste ponto.

Quanto à Infração 2, a conduta autuada foi descrita como *“utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente às entradas em devolução de mercadorias sem comprovação das respectivas saídas a título de vendas, ...”*. O sujeito passivo nega a conduta que lhe foi atribuída, tendo apresentado relação dos documentos fiscais, relacionando-os com as operações de saída anteriores.

Convertido o feito em diligência, o Autuante prestou uma nova informação fiscal, acolhendo parcialmente as razões recursais, pois reconheceu que ficou provada a efetiva devolução das mercadorias, exceto no que se refere às Notas Fiscais nºs 25056 e 25779, como se depreende a partir da leitura de trecho de sua peça informativa, à folha 383 do processo, abaixo reproduzido.

“Às fls. 179 a 187, a Recorrente comprova a efetiva devolução das mercadorias apresentando documentos fiscais informando dados do transportador. Assim, elide a exigência dos meses de 05/2011, 07/2011 e 08/2011.

Quanto às Notas Fiscais nº 25056 e 25779 (fls. 177 e 178), entende que não ficou comprovada a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento.”

O sujeito passivo, em nova manifestação, explica que a Nota Fiscal nº 25056 se refere a devolução simbólica de mercadoria vendida por meio de outra NF (de nº 21726) e recusada pelo destinatário. Já a Nota Fiscal nº 25779 foi emitida para cancelar os efeitos fiscais e contábeis das Notas Fiscais nºs 24278 e 24279, emitidas em duplicidade.

Quanto à Nota Fiscal nº 25056 (cópia à folha 392), nota-se, pelo seu exame, que se trata de uma NF de “devolução de venda de produção do estabelecimento”, emitida pelo próprio estabelecimento autuado, haja vista que o destinatário não possui inscrição estadual. Em informações complementares, consta que tal documento foi emitido em devolução da Nota Fiscal nº 21726, de 19/10/2010.

Examinando a Nota Fiscal nº 21726 (folha 395), é possível notar que sua data de emissão correta é 27/09/2010, com antecedência superior a dois meses, contados da emissão da Nota Fiscal nº 25056 (01/12/2010). Além de ter demorado mais de dois meses para desfazer a operação, o próprio sujeito passivo admite que tais mercadorias não retornaram ao estabelecimento, pois foram revendidas, tendo sido remetidas (para o novo comprador) diretamente do lugar em que estavam, mediante a emissão da Nota Fiscal nº 25064.

Examinando a Nota Fiscal nº 25064 (folha 396), não há referências ao local de onde as mercadorias se encontravam (ponto de saída), inexistindo qualquer informação, no corpo do documento fiscal, que nos permita estabelecer, de forma segura, uma relação entre a operação de venda anterior (desfeita mediante a emissão da Nota Fiscal nº 25056) com este novo documento fiscal.

Como é cediço, são três os requisitos para o exercício regular do direito ao crédito, quais sejam, o efetivo ingresso do bem ou serviço no estabelecimento, documentação idônea e escrituração no prazo legal, conforme dispõe o art. 91 do RICMS/97, vigente à época.

*“Art. 91. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento **que tenha recebido as mercadorias** ou para o qual tenham sido prestados os serviços, é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de **documento fiscal idôneo**, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco, e, se for o caso, à **escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação** (grifos acrescidos).”*

Na situação tratada nos autos, não houve o efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento Recorrente, conforme admite o próprio Contribuinte. Ainda assim, é possível aceitar-se o creditamento se a empresa autuada possuir provas inequívocas de que tal procedimento serviu para compensar um débito praticado em outro documento fiscal, com vistas a impedir a dupla tributação.

O documento fiscal citado pela empresa não faz, contudo, qualquer correlação com a NF de devolução simbólica emitida, não havendo, sequer, a necessária referência de que a mercadoria sairia do estabelecimento localizado na Fazenda São Tiago, o que inviabiliza a tentativa, por parte do Contribuinte, de efetuar a vinculação entre as duas operações.

Entendo, por conseguinte, que não merece ser acolhida a alegação recursal neste ponto, pois o lançamento do crédito da Nota Fiscal nº 25056 carece de respaldo documental idôneo.

Quanto à Nota Fiscal nº 25779, a alegação empresarial é de que se destinou a “estornar” valores emitidos em duplicidade, em Documentos de Saída nº 24278 e 24279. Examinando a Nota Fiscal nº 25779 (folha 394), é possível notar que foi feita referência ao Documento Fiscal nº 24278. O exame dos documentos fiscais citados, 24278 e 24279 (folhas 393 e 391, respectivamente), permite-nos constatar que, ambos, foram emitidos na mesma data, com diferença de três minutos de um para o outro. Nota-se também que contêm as mesmas informações, ou seja, destinatário, mercadoria, quantidade, etc, o que indica terem sido emitidas efetivamente em duplicidade. Entendo, por isso, que a Recorrente faz jus ao creditamento do imposto destacado no Documento Fiscal nº 25779.

Considerando que não houve dolo, adequo, de ofício, a multa aplicada a 60%, com fundamento no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Assim, reformo a decisão recorrida, reduzindo o valor lançado, na Infração 2, para R\$1.562,40, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	ICMS
jan/10	
mar/10	
dez/10	1.562,40
mai/11	
jul/11	
ago/11	
TOTAL	1.562,40

Quanto à Infração 08, embora tenha contestado a decisão de piso, noto que o sujeito passivo reconheceu o débito e efetuou o recolhimento respectivo, conforme comprovante de pagamento à folha 409 do processo. Assim, tenho como prejudicado o recurso neste ponto, dando este item como procedente.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, ficando o débito reduzido, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULT. FIXA	MULTA %
1			60%
2	1.562,40		60%
3	3.868,20		60%
4	414,40		60%
5	19.921,59		60%
6		2.279,39	-
7		3.976,93	-
8	198.415,26		60%
TOTAL	224.181,85	6.256,32	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 2797570087/15-3, lavrado contra **FERTIPAR FERTILIZANTES DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$224.181,85**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42 incisos II, alíneas “a” e “f”, e VII, “b”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$6.256,32**, previstas nos incisos IX e XI, dos mesmos artigo e dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEONARDO MOTA COSTA RODRIGUES – REPR. DA PGE/PROFIS