

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0061/14-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A.
RECORRIDOS - YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0191-01/15
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0012-11/20

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. **a)** BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Infração 4 comprovada. Mantida a Decisão recorrida. **b)** PRODUTOS ISENTOS. O art. 104, inciso VI do RICMS/97 somente admite a manutenção do crédito, em relação aos estabelecimentos industriais, daqueles valores relacionados a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, o que não foi o caso da Recorrente. As infrações 5 e 6 são subsistente em partes. Mantida a Decisão recorrida. 2. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. EXISTÊNCIA DE CONVÊNIO PREVENDO REDUÇÃO. Cabe ao Estado signatário aplicar a disposição prevista em Convênio ou protocolo do qual faz parte, não havendo falar em base de cálculo mínima. Refeitos os cálculos. Em sede recursal, a CJF converte o feito em diligência onde a fiscalização refez os cálculos da infração 3, sendo que o valor encontrado o próprio contribuinte reconheceu. Infração 3 parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. **a)** MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias. **b)** MERCADORIA NÃO TRIBUTÁVEL. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias. O autuado comprova a escrituração regular da maior parte dos documentos fiscais anotados pela fiscalização. Infrações 8 e 9 subsistente em parte. Reduzida, de ofício, a multa aplicada de 10% para 1% na infração 8. Recurso de Ofício **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida pela 1ª JJF ter desonerado o sujeito

passivo de parte do débito que lhe foi inicialmente imputado, consoante determina o art. 169, I, "a" do RPAF/99, e de Recurso Voluntário, interposto pela empresa autuada, com base no art. 169, I, "b" do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 26 de março de 2014, refere-se à constituição de crédito tributário, no valor de R\$707.702,12, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 3. (RO) Efetuou saída de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, no valor de R\$287.370,97 (multa de 60%), fato verificado em todo período do exercício de 2009; janeiro/março, maio/junho, agosto, outubro/dezembro de 2010; janeiro/março, maio, julho/setembro de 2011.

INFRAÇÃO 4. (RV) Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base superior ao estabelecido na legislação. Consta ainda que se refere à nota fiscal 4664, emitida em 20/07/2010, pela filial de Minas Gerais. CNPJ 62.660.604/0098-05, a título de complemento do ICMS sem devida comprovação de apuração da base de cálculo prevista na legislação tributária com o CFOP 2949, registrada nos livros fiscais. Valor R\$15.657,12 (multa de 60%), ocorrência verificada em julho de 2010.

INFRAÇÃO 5. (RV) 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 saída com isenção do imposto. Consta ainda que se refere às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (Artigo 104, inciso VI do RICMS/97), conforme demonstrativo Falta de Estorno de Crédito Fiscal Mercadorias Recebidas em Transferências destinadas à comercialização pelos estabelecimentos, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue a autuada, nos meses de janeiro, junho/dezembro de 2010, maio/agosto e novembro de 2011, no total de R\$80.254,07 (multa de 60%).

INFRAÇÃO 6. (RV) 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 saída com isenção do imposto. Consta ainda que se refere às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (Artigo 104, inciso VI do RICMS/97), conforme demonstrativo. Falta de Estorno de Crédito Fiscal Mercadorias Recebidas em Transferências destinadas à comercialização pelos estabelecimentos, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue a autuada, nos meses de agosto/outubro, dezembro de 2010, agosto e novembro de 2011, no total de R\$67.158,35 (multa de 60%).

INFRAÇÃO 8. (RO) Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10%. Valor R\$216.566,47.

INFRAÇÃO 9. (RO) Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1%. Valor R\$16.140,42.

Após a devida instrução processual, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial, com base nos seguintes argumentos abaixo arrolados:

VOTO

O lançamento de ofício se compõe de doze infrações, das quais, foram reconhecidos, de pronto, os itens de números 1, 2, 7, 10, 11 e 12, efetuado integralmente os respectivos pagamentos, conforme documentos extraídos do SIGAT - Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária (fls. 578/587), estando, pois, caracterizados, e excluídos da lide. As questões controversas cingir-se-ão às demais infrações, que serão apreciadas, nas linhas que seguem.

Na infração 03, discute-se a saída de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. A exigência totaliza R\$287.370,97.

Os demonstrativos que sustentam a apuração da exigência (fls. 30/36) e apuração do custo de produção (37/38) estão acostados aos autos, além da mídia CD (fl. 85).

Nas razões, o autuado admite que a saída dos produtos não pode ocorrer por preço inferior ao custo de produção, discorda, porém, dos cálculos feitos pelos autuantes, considerando a carga tributária de 12%, além de exclusão do ICMS do valor da base de cálculo reduzida e não do valor total da nota fiscal. Observa que tais produtos são objeto do Convênio ICMS 100/97 e que a carga tributária deve ser 8,4%, conforme decidiu o CONSEF (A. I. Nº - 279757.0055/13-8, julgado em 27/09/2013). Refez os cálculos, totalizando R\$ 75.875,55.

Sabe-se no que tange à base de cálculo do ICMS, a norma constitucional delega à Lei Complementar a competência para legislar acerca de matéria tributária que defina fato gerador, base de cálculo e contribuintes

de tributos (art. 146, III, CF88).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

No caso das transferências – remessa de bens entre estabelecimentos do mesmo titular –, cumpre observar que, em princípio, não seria uma operação, haja vista que ninguém pode efetuar uma operação consigo próprio. No direito comum os diversos estabelecimentos de um mesmo titular constituem uma só pessoa. E também perante o imposto de renda isto é inobjetoável.

Todavia, mediante uma ficção legal, convencionou-se que no âmbito do ICMS os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o artigo 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Tal princípio é reforçado pela redação do artigo 12, inciso I da mesma Lei Complementar:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Dessa forma, os estabelecimentos de um mesmo titular são considerados legalmente autônomos, e, em decorrência dessa ficção legal, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular verifica-se o fato gerador do ICMS. A legislação desse Estado registra a hipótese de incidência no artigo 2º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96:

Quanto à questão da base de cálculo nas transferências interestaduais, motivo da infração, ora apreciada, observo que tal matéria já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96, de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 e CJF 0289-12/12, este último relativo à própria Recorrente.

Dessa forma, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”

No caso em concreto, porém, o aspecto a observar, diz respeito à argumentação da defendente ao entender que deve ser reduzida em 30%, para se adequar ao contido no Convênio ICMS 100/97, o qual versa sobre redução da base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências.

A legislação do Estado da Bahia, especialmente o artigo 56 do RICMS/97, determina que a base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

“(...)

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

(...)

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra;”

Tal redação, que nada mais é do que aquela contida na Lei Complementar.

Quanto ao argumento de que não foi aplicada a redução de base de cálculo de 30%, o Convênio ICMS 100/97,

que possui o Estado da Bahia entre seus signatários, de fato, estabelece na cláusula segunda, tal redução de base de cálculo para determinadas operações com insumos agropecuários, o teor do mencionado diploma, determina que:

“Fica reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

(...)

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.”

Em face do princípio da legalidade tributária, necessário existir uniformidade de procedimento para as transferências, diante, inclusive, da sistemática de tributação das transferências interestaduais, considerando a prevalência da denominada “segurança jurídica”.

As operações objeto da autuação são relativas a saídas do Estado da Bahia, e como tal, devem seguir, no que couber, às normas estabelecidas na Lei complementar, porém, convênios e protocolos de igual forma são instrumentos normativos para adequar e pontuar aspectos específicos de tributação, como no caso em comento.

Por outro lado, a norma insculpida no regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vigente à época dos fatos geradores, no seu artigo 56, em momento algum estabelece ser aquela a base de cálculo mínima, como entendem os autuantes, ao meu entender equivocadamente. E mais: ao não se considerar tal redução, há de se perquirir para que serviriam os convênios e protocolos, se as leis estaduais os desconhecem, e impusessem as suas normas locais.

Dessa forma, entendo que a base de cálculo das operações autuadas, devem sim, ser reduzidas para se enquadrarem nas disposições contidas no Convênio, do qual o Estado da Bahia é signatário, acatando o levantamento elaborado pelo próprio autuado, acostado aos autos, através da mídia CD (fl. 114). A exigência reduz-se de R\$287.370,97 para R\$78.573,90.

Tal decisão encontra precedente no Acórdão CJP Nº 0521-13/13

Na infração 04, a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base superior ao estabelecido na legislação.

No presente caso, trata-se da nota fiscal 4664, emitida em 20/07/2010, pela filial de Minas Gerais. CNPJ 62.660.604/0098-05, a título de complemento do ICMS sem devida comprovação de apuração da base de cálculo prevista na legislação tributária com o CFOP 2949, registrada nos livros fiscais, no valor de R\$15.657,12.

Um espelho da mencionado documento fiscal encontra-se nos autos (fl. 41).

Nas razões, explica o autuado que se trata de documento complementar em razão de auto denúncia firmada por sua filial naquele Estado, uma vez que havia promovido transferências interestaduais em desconformidade com o art. 43, IV, b.1 e b.2 do RICMS daquele Estado. Em razão de tal autodenúncia, a filial foi compelida a ajustar a base de tais transferências por meio de emissão de Nota Fiscal complementar (em anexo), ensejando nova tomada de crédito por parte da unidade aqui autuada.

Explica ainda que nas transferências de Minas Gerais para a unidade da Bahia, o contribuinte teria, por força do RICMS de Minas Gerais, demonstrar o imposto dispensado da mercadoria na nota fiscal. O imposto é calculado sobre o valor bruto (sem o imposto dispensado), o que acarreta numa base maior (item 3 do ANEXO IV do RICMS de Minas Gerais). Insiste que não pode ser punida apenas porque cumpriu a lei no estado de origem das mercadorias.

O papel que a Constituição Federal do país reservou à lei complementar na imposição de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS, já foi observado, quando da análise da infração anterior.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (§4º, II do art. 13 da LC nº 87/96), não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade, o procedimento adotado pelo Fisco do Estado da Bahia.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, não se pode impor ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo ao que dispõe a legislação desse Estado:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

(...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

(...)

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.

Ante a hipótese de o remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Por outro lado, o simples destaque do imposto na nota fiscal, sob o juízo de estar cumprindo a legislação do Estado de Minas Gerais e o chamado “imposto dispensado” previsto na cláusula quinta do Convênio ICMS 100/97, não autoriza a imposição do crédito fiscal, conforme questiona o contribuinte autuado.

Cláusula quinta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a

II - para efeito de fruição dos benefícios previstos neste convênio, exigir que o estabelecimento vendedor deduza do preço da mercadoria o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando-se expressamente na Nota Fiscal a respectiva dedução;

Analisando a matéria em contenda à luz da legislação pertinente, tem-se que na aludida nota fiscal, não foi demonstrado o cálculo matemático que resultou no valor do crédito fiscal, quais as operações que tal valor encontra-se vinculado e se, de fato, tais operações fora destinadas ao Estado da Bahia, entre outras informações que pudessem garantir o crédito fiscal em favor do contribuinte.

Em conclusão, o crédito apropriado pela autuada é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos que não observaram as disposições da legislação de regência. Infração subsistente no valor de R\$15.657,12.

As infrações 05 e 06 exigem do autuado a falta de estorno de crédito fiscal relacionados a mercadorias entradas no estabelecimento, cuja crédito foi utilizado e, posteriormente, objeto de saída com isenção do imposto. Consta na descrição dos fatos alcançados pela fiscalização que as operações se referem às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (artigo 104, inciso VI do RICMS/97).

Alega o autuado que os fiscais cometeram o equívoco de não observar que o art. 104, VI, do RICMS/97 excetua a hipótese de estorno do ICMS na entrada de produtos uso agropecuário objeto da isenção do art. 20 do RICMS/BA e que a isenção do Convênio 100/97 alcança insumos e produtos acabados, posição que tem precedente no PAF nº 206851.0104/09-6 (julgado em 12/09/2011).

Assinalo, em princípio, que o PAF nº 206851.0104/09-6, tomado pelo sujeito passivo, foi, de fato, considerado improcedente em segunda instância (Acórdão CJF nº 0291-12/11), porém, trata de lide tributária diversa, qual seja: o lançamento de ofício acusava o autuado de ter utilizado o crédito de ICMS destacado nas notas fiscais, nas operações de aquisições interestaduais de insumos e, ao mesmo tempo, ter lançado em sua conta corrente fiscal, o crédito presumido previsto no PROALBA (Programa de Incentivo à Cultura do Algodão do Estado da Bahia), instituído pela Lei nº 7.932/01 e regulamentado pelo Decreto nº 8.064/01 e alterações posteriores. Concluiu o Fisco que o lançamento, em sua escrita fiscal, dos créditos de ICMS relacionados à aquisição dos insumos, os quais não poderiam conviver com o crédito presumido.

No caso em concreto, entenderam os Auditores que o contribuinte autuado creditou-se de produtos industrializados, em outra unidade fabril, recebidos para comercialização, e não obedeceu ao art. 104, inciso VI, do RICMS/97, que a seguir, transcrevo para melhor compreensão:

Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

(...)

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 (Convênio 100/97);

Por sua vez, são isentas do ICMS, até 31.12.12, as operações interna com insumos agropecuários nos, conforme o art. 20, RICMS BA (Convênio ICMS 100/97). A isenção para fertilizantes previsto no inciso XI, alínea “c”, a seguir transcrito:

Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):

(...)

XI - nas saídas dos seguintes produtos

c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fostato), 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.

Da combinação dos dispositivos legais, acima transcritos, e dos produtos relacionados pelos Auditores, nos demonstrativos elaborados para sustentar as infrações dos itens 05 e 06, deduzo que a legislação dispensa o estorno do crédito para as entradas no estabelecimento industrial de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação dos produtos acima apontados, considerando que o estabelecimento autuado explora a atividade de fabricação de adubos e fertilizantes, atividade econômica fiscal classificada no CNAE-Fiscal 2013-4/02.

Nesses termos, constato que estão discriminados no demonstrativo fiscal (fls. 42/46), produtos, tais como: YARAMILA UNIK 16, SAM (PROQUIGELO, YARALIVA CALCINIT 1200KG, YARAVITA AMAZINC 1,9N 14MN 19,5ZN-25L, YARAVITA CABTRAC SOLUCAO 122/24 – 6L, YARAVITA BORTRAC 150 4,7N 10,9B - 5L, YARABELA NITROMAG, etc., cuja própria nomenclatura provam que se tratam de produtos acabados e não matéria prima ou insumos. Os demais produtos, cujo estorno se exige, são Boro, cobre, manganês, zinco, produtos químicos e não agropecuários, do que cuida o art. 20, RICMS/BA. Além disso, o benefício é uma isenção condicionada a que os produtos isentos sejam produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa.

No entanto, legal é a exclusão de sulfato de amônio (SAM PROQUIGEL), quando transferidos para industrialização (CFOP 2151); bem como fertilizantes, tais como: 1,2MG 4S YARAMILA, YARABELA NITROMAG, YARAMILA AMAZINC 1,9N 14mn, YARAVITA REXOLIN Q48 e o cloreto de potássio (KCL)

Após as exclusões retro mencionadas, o demonstrativo Falta de Estorno de Crédito Fiscal Mercadorias Recebidas em Transferências destinadas à comercialização pelos Estabelecimentos em relação à infração 05, fica modificado, nos meses e nos valores abaixo descritos e a exigência reduzida de R\$80.254,07 para R\$68.266,17, com a manutenção dos valores nos meses não alterados.

Janeiro de 2010, de R\$10.046,84 para R\$8.024,08

Junho de 2010, de R\$8.676,02 para R\$6.855,10

Julho de 2010, de R\$4.449,65 para R\$3.849,56

Agosto de 2010, de R\$13.373,53 para R\$8.687,14.

Setembro de 2010, R\$6.910,11 para R\$4.926,69

junho de 2011, R\$1.167,81 para R\$1.123,06

Novembro de 2011, R\$4.443,68 para R\$3.614,11

De igual forma, a infração 06, resta modificada, nos meses e nos valores abaixo descritos e a exigência reduzida de R\$67.158,35 para R\$60.274,73, com a manutenção dos valores nos meses não alterados.

Outubro de 2010, de R\$799,42 para R\$0,00.

Novembro de 2011, R\$6.084,20 para R\$0,00

Assim, a irregularidade da ausência de estorno de crédito fiscal relacionado à entrada de mercadorias, objeto de saída posterior com isenção, nas situações em que não eram cabíveis a aplicação do disposto no art. 104, VI, RICMS 97/BA, resta parcialmente caracterizada, nos valores de R\$68.266,17 para a infração 05 e R\$60.274,73 para a infração 06.

Quanto às Infrações 08 e 09, imposição de multas por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista a falta de registro na escrita fiscal de mercadorias sujeitas à tributação (10% - R\$216.566,47) e mercadorias não tributáveis (1% - R\$16.140,42), ingressadas no estabelecimento.

Os Auditores acostaram aos autos, inicialmente, demonstrativos relacionando as aquisições de mercadorias tributáveis (fls. 52/55) e de mercadorias não sujeitas à tributação (fls. 56/59). Nas razões, o autuado comprovou o registro da maior parte das notas fiscais, no Livro Registro de Entradas, cujas cópias foram acostadas aos autos (fls. 146 a 544). Os próprios prepostos do Fisco promoveram a exclusão dos documentos escriturados,

retificando a exigência inicial e alterando o valor da multa imposta.

Produzem novos demonstrativos, que foram revistos, acatados e juntados aos autos (fls. 550/552). A infração 08, passa de R\$ 216.566,47 para R\$7.132,24; na Infração 09, o valor de débito é reduzido de R\$16.140,42 para R\$4.052,67. Portanto, a aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória, na infração 08, resta em parte subsistente, no valor de R\$7.132,24; a infração 09, também em parte subsistente, no valor de R\$4.052,67.

Posto isso, julgo o lançamento de ofício PARCIALMENTE PROCEDENTE, restando devido a título de imposto o valor de R\$246.496,64, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$12.014,91, com a homologação dos valores já quitados.

É o Voto.

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, fundamentando suas razões recursais nos argumentos abaixo transcritos:

Inicialmente tece um breve histórico da autuação.

Nas razões de mérito, insurge-se contra as infrações 04, 05 e 06.

No pertinente a infração 04, a qual trata de crédito indevido em função de base de cálculo superior à legislação, alega que o Acórdão recorrido impõe sanção à recorrente por haver obedecido a legislação do Estado de Minas Gerais, criando algo parecido com o “se correr o bicho pega, se ficar o bicho come”.

Afirma que a nota fiscal referida na autuação é complementar em razão de autodenúncia firmada pela expoente no Estado de Minas Gerais e que os documentos anexados com a defesa (autodenúncia e nota fiscal complementar) comprovam que a expoente havia promovido transferências interestaduais em desconformidade com o art. 43, IV, b.1 e b.2 do RICMS daquele Estado.

Aduz que em razão de tal autodenúncia, a recorrente foi compelida a ajustar a base de tais transferências por meio de emissão de Nota Fiscal complementar, ensejando nova tomada de crédito por parte da unidade aqui autuada.

Informa que o que ocorreu nas saídas promovidas pela recorrente em Minas Gerais, nas transferências para a unidade da Bahia, foi que a contribuinte teria que, por força do RICMS de Minas Gerais, demonstrar o imposto dispensado da mercadoria na nota fiscal. Porém, o imposto é calculado sobre o valor bruto (sem o imposto dispensado), o que acarreta numa base maior.

Cita o item 3 do ANEXO IV do RICMS de Minas Gerais.

Explica que como isso não foi cumprido, a empresa realizou autodenúncia e com isso ampliou a base de cálculo do ICMS, emitindo para isso nota fiscal complementar. Tudo para se ajustar a uma obrigação prevista no RICMS de Minas Gerais. Portanto, a contribuinte apenas cumpriu o RICMS de Minas Gerais. Nada mais. E não pode prevalecer o argumento de que o imposto destacado não ampara créditos: o crédito é igual ao do imposto destacado, salvo exceções previstas em lei.

Quanto às infrações 05 e 06, as quais versam sobre falta de estorno de créditos relativos à entrada de mercadorias que posteriormente se sujeitaram a saídas isentas, a recorrente assevera que ao prover parcialmente a defesa apresentada pela recorrente, o Acórdão recorrido manteve a exigência de estorno de créditos de ICMS de matérias primas que foram consideradas como não sendo destinadas ao uso na agricultura e na pecuária, pois considerados “produtos de destinação diversa” (os produtos são os seguintes: Boro, Cobre, Manganês e Zinco).

Afirma que o acórdão recorrido ignora o fato de que esses produtos são micro e macro nutrientes presentes em fertilizantes produzidos pela recorrente, e indaga: considerando o objeto social da recorrente, concentrado na produção e comercialização de fertilizantes, por que outra razão estaria a empresa adquirindo esse tipo de insumo?

No intuito de comprovar suas alegações, cita os arts. 1 e 2 do o Decreto Federal nº 4954/2004, legislação federal que regulamenta a produção de fertilizantes em território nacional, o que comprova, por expressa previsão legal, portanto, que os produtos zinco, cobre, boro e manganês são micronutrientes de fertilizantes.

Anexa também documento preparado pelo Ministério da Agricultura, o qual contempla uma série de informações a respeito dos micronutrientes, inclusive a respeito de sua legislação, formas de aplicação no solo, registro, importação, comercialização, espécies, modalidades, efeitos nos plantios, comportamentos no solo, etc.

Ademais, apresenta imagens das linhas específicas de produtos que produz e que contêm esses micronutrientes.

Informa que essas infrações encontraram respaldo no art. 100 do RICMS/97, todavia, o art. 104 do RICMS/97 excetua a hipótese da impugnante da regra de estornar o ICMS da entrada de produtos posteriormente objetos de saídas isentas.

Assim, explica que o art. 104, VI do RICMS/97 garante direito a créditos em situações tais, não sendo absolutamente devido qualquer estorno. Referido artigo faz alusão à desnecessidade de estorno relativo às entradas dos produtos de uso agropecuário objeto da isenção de que cuida o art. 20.

Salienta que o item “c” do art. 20, a isenção do Convênio ICMS 100/97 alcança insumos e produtos acabados, pois é expresso ao arrolar tanto insumos como adubos simples e compostos (produtos acabados, portanto). Tanto assim é que o próprio Estado da Bahia, signatário que é do Convênio 100/97, aquiesce com as operações internas isentas de fertilizantes/adubos simples e compostos.

Afirma que esse tema já foi amplamente decidido pelo CONSEF, na decisão recursal relativa ao A. I. Nº 206851.0104/09-6, julgado em 12/09/2011 e que idêntica decisão foi adotada pelo CONSEF por ocasião da decisão do recurso relativo ao A. I. Nº 206984.0003/09-7.

Assim, conclui que a parte dispositiva da Decisão recorrida declara que a recorrente possui um débito de R\$264.496,64. Contudo, esse valor contempla o total declarado devido pela recorrente sem considerar que a parcela referente à infração 3 já foi recolhida pela recorrente (R\$78.573,90).

Diante disto, que seja recebido e provido esse recurso para reconhecer os valores já recolhidos e declarar indevidos os valores cuja defesa foi rejeitada pelo Acórdão recorrido, pelos fundamentos acima.

Em Parecer exarado pelo i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, no concernente a infração 04, entende o i. representante da PGE/PROFIS que o sistema tributário nacional estabelece velada guerra fiscal entre as unidades federadas, colocando o contribuinte em situação de completa impotência diante dos Fiscos estaduais.

Entretanto, no caso em epigrafe, a Lei Complementar nº 87/96 referenda completamente a imputação da conduta infracional pelo Estado da Bahia, uma vez certo o descompasso da autuada com a definição taxativa da base de cálculo para as transferências interestaduais. Neste caso, a imperatividade da norma em que se define a base de cálculo como a soma dos custos da matéria-prima material secundário, mão de obra e acondicionamento, é vital para a higidez do princípio da não cumulatividade, para que os Estados não recebam mais impostos e outros suportem mais créditos que o previsto na legislação.

Afirma que, neste ponto, poderia admitir uma redução a penalidade, em vista da existência de evidente excludente de culpabilidade, revelada numa inexigibilidade de conduta diversa pelo contribuinte, com suporte nos incisos I e III, do art. 100 do CTN.

Em relação as infrações 05 e 06, afirma que, numa pesquisa mesmo que apressada do tema na rede mundial de computadores, demonstra claramente que os produtos indicados no lançamento são insumos da fabricação de fertilizantes como nutrientes essenciais.

Cita ainda a Instrução Normativa MAPA 46 de 22/11/2016 e, em face do expendido, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, sendo acompanhado pela Procuradora Assistente Dra. Paula Morris Matos.

Em sessão de julgamento realizada em 24/01/2019, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência ao autuante para que realizasse as seguintes solicitações:

1. Apresentar as notas fiscais de saída das infrações 5 e 6, bem como mapa de produção da empresa autuada, intimando a empresa para apresentar tal documentação, caso se faça necessário;
2. Fazer o cotejamento das quantidades que entram (constantes nas notas fiscais de entrada já constantes no processo) com as que saem (notas fiscais de saída) no intuito de se verificar se a empresa recorrente produz ou compra para comercialização os itens autuados;
3. Os itens que restarem comprovados como produção da empresa e/ou insumos para produção devem ser excluídos da autuação, devendo o autuante apresentar novos demonstrativos apartados da revisão realizada.
4. Após conclusão dos trabalhos, deve o autuante intimar o contribuinte para que este, querendo, se manifeste no prazo de 10 (dez) dias.

Em resposta, às fls. 716/721, o autuante informa que, quanto à infração 03, percebeu que na apuração de cálculo da referida planilha não foi aplicada a redução da base de cálculo prevista no Convenio ICMS 100/97, logo após ter sido apurada a diferença a menor da base de cálculo das transferências interestaduais, motivo pelo qual, retificou o demonstrativo, passando a infração de R\$287.370,97 para R\$128.012,16, conforme e-mails anexados do preposto da autuada.

Quanto às infrações 05 e 06, tece as seguintes observações:

- (i) A Yara Brasil Fertilizantes S/A, a Autuada, deu entrada no seu estabelecimento de mercadorias para serem utilizadas como matéria-prima na produção de fertilizantes (KCl, Ureia) assim como formulados (YARAVITA CABTRAC, YARAVITA MOLYTRAC, 03.15.00 5CA 5S 1B 1CU, etc) , para serem revendidos ou mesmo utilizados como matéria-prima na produção de outros formulados.
- (ii) No decorrer dos exercícios de 2009 a 2011 a Autuada promoveu saídas internas (leia-se: para o Estado da Bahia) de parte dessas matérias-primas adquiridas para produção de formulados (Cloreto de Potássio, Ureia), assim como os formulados (YARAVITA CABTRAC, YARAVITA MOLYTRAC, 03.15.00 5CA 5S 1B 1CU, etc.), beneficiados com a isenção prevista no Art. 20, XI, “c”, do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.
- (iii) Conforme enuncia o Art. 104, VI, do citado RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, a manutenção do crédito fiscal dos referidos fertilizantes (formulados, Cloreto de Potássio e Ureia) é condicionada à sua utilização na produção de fertilizantes (formulados, tipo: NPK ou compostos derivados de N, P2O5 ou KCl) – Convênio ICMS nº100/97.

Após detalhada análise das razões da infração 05, a autuada informa que observar que os valores exigidos nesta Infração nº 05 foram inferiores aos apurados na revisão fiscal, ou seja, no exercício de 2009 o demonstrativo anexo aponta o montante de R\$ 2.063.094,41, no exercício de 2010 R\$768.131,98 e no de 2011 R\$1.849.727,94. Todavia, foi mantida a exigência principal nos meses onerados sendo retificado somente o mês 01/2010, favorável à Autuada. Assim, a infração passou de R\$80.254,07 para R\$79.868,17.

Quanto à infração 06, salienta que embora a Autuada acuse o registro sob CFOP 2102 das mercadorias BORO 10% (PRODUQUIMICA) 1000KG, COBRE 20% (PRODUQUIMICA) 1000KG, MANGANES 30% (PRODUQUIMICA) 1000KG, ZINCO 72% (PRODUQUIMICA) 1000KG e 00 20 00 16H2O 18CA 8S SSP, não comprovamos, nesta revisão, saídas para o Estado da Bahia. Tal fato evidencia seu consumo na produção de fertilizantes (formulados) o que assegura a manutenção integral do

crédito fiscal, conforme prescreve o Art.104, VI do RICMS/97.

Em manifestação, fls. 763/769, a recorrente insurge-se contra a manutenção dos valores, repisando as argumentações de defesa e por fim, requer o reconhecimento das reduções realizadas e a improcedência dos valores remanescentes. Ademais, reitera a integral procedência do Recurso Voluntário para cancelar por completo a autuação, uma vez que lavrada com erros materiais insanáveis nessa etapa de julgamento que levam ao reconhecimento da nulidade material do Auto de Infração.

VOTO (Vencido quanto às infrações 4, 5 e 6 – Recurso Voluntário)

Inicialmente, vale ressaltar que das 12 infrações do presente Auto de Infração, o contribuinte reconheceu parte das acusações (1, 2, 7, 10, 11 e 12), conforme pagamentos comprovados através do SIGAT, insurgindo-se tão somente em relação às infrações 4, 5 e 6.

A infração 3, juntamente com parte das infrações 5 e 6, bem como as infrações 8 e 9 serão objeto de avaliação em sede de Recurso de Ofício, eis que sofreram reduções em seus valores, atingindo o patamar estipulado pelo art. 169, I, 'a' do RPAF/99.

É o que faremos agora.

A infração 3 trata de saída de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.

Gostaria de salientar que a discussão de incidência ou não de ICMS nas operações de transferência entre estabelecimentos de mesma filial não se encontra pacificada neste Conselho de Fiscalização. Todavia, em sede de recurso de ofício nos cabe analisar as reduções realizadas.

Considerando que tal questão não foi ventilada neste Processo Administrativo Fiscal, atendo-me a analisar as questões postas, objeto de apuração.

Após divergir dos cálculos apresentados, o contribuinte apresentou revisão dos valores autuados, sob o argumento de que a carga tributária aplicável deveria ser a de 8,4% (em acordo com o determinado pelo Convênio ICMS 100/97), conforme entendimento já pacificado neste CONSEF, e não a de 12%, aplicada pelos autuantes, os quais também teriam se equivocado ao excluírem o ICMS do valor da base de cálculo reduzida e não do valor total da nota fiscal.

Ademais, demonstrou o contribuinte que a autuação não observou a redução de base de cálculo de 30% nas operações com insumos agropecuários, determinada pelo Convênio ICMS 100/97, em sua cláusula segunda, sendo o Estado da Bahia signatário.

Nesta senda, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu que: *a base de cálculo das operações autuadas devem sim, ser reduzidas para se enquadrarem nas disposições contidas no Convênio, do qual o Estado da Bahia é signatário, acatando o levantamento elaborado pelo próprio autuado, acostado aos autos, através da mídia CD (fl. 114). A exigência reduz-se de R\$287.370,97 para R\$78.573,90.*

Em sede recursal, esta 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência em relação às infrações 05 e 06. Durante os trabalhos realizados, o autuante juntamente com o preposto da empresa, em busca da verdade material, refizeram os cálculos da infração 03, considerando a redução acima mencionada, sendo que o valor devido encontrado foi de R\$128.012,16. Saliento que o próprio contribuinte, em manifestação às fls. 763/769 reconhece os valores encontrados na diligência realizada, razão pela qual o valor da infração 03 passa a ser R\$128.012,16.

As infrações 5 e 6 versam sobre falta de estorno de crédito fiscal relacionados a mercadorias entradas no estabelecimento, cuja crédito foi utilizado e, posteriormente, objeto de saída com isenção do imposto.

A autuação entendeu que as mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não eram utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, cujas saídas são isentas (artigo 104, inciso VI do RICMS/97).

A Junta de Julgamento Fiscal, considerando que a legislação dispensa o estorno do crédito para as entradas no estabelecimento industrial de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação dos produtos acima apontados e que o estabelecimento autuado explora a atividade de fabricação de adubos e fertilizantes, atividade econômica fiscal classificada no CNAE-Fiscal 2013-4/02, procedeu, acertadamente com a exclusão de sulfato de amônio (SAM PROQUIGEL), quando transferidos para industrialização (CFOP 2151); bem como fertilizantes, tais como: 1,2MG 4S YARAMILA, YARABELA NITROMAG, YARAMILA AMAZINC 1,9N 14mn, YARAVITA REXOLIN Q48 e o cloreto de potássio (KCL), o que resultou na alteração do valor da infração de R\$80.254,07 para R\$68.266,17.

Nesta mesma linha, a infração 6 passou de R\$67.158,35 para R\$60.274,73.

Concordo com a conclusão da Junta de Julgamento Fiscal, tendo em vista que a própria legislação determina a consideração de tais créditos, sendo incontestes a procedência da redução ora realizada.

No pertinente às infrações 08 e 09, relativas a descumprimento de obrigação acessória, restou demonstrado o equívoco por parte da autuação, eis que, inicialmente os autuantes apresentaram demonstrativos relacionando as aquisições de mercadorias tributáveis (fls. 52/55) e de mercadorias não sujeitas à tributação (fls. 56/59), os quais foram contestados pela recorrente que comprovou o registro da maior parte das notas fiscais, no livro Registro de Entradas, cujas cópias foram acostadas aos autos (fls. 146 a 544).

Conforme salientado pela decisão de piso, os próprios prepostos do Fisco promoveram a exclusão dos documentos escriturados, retificando a exigência inicial e alterando o valor da multa imposta.

Desta forma, tendo em vista as provas trazidas ao processo, acertadamente os autuantes retificaram os demonstrativos, concluindo com os seguintes valores; a infração 08 passou de R\$216.566,47 para R\$7.132,24 e a Infração 09 de R\$16.140,42 para R\$4.052,67.

Por tais razões, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício.

Passamos a análise das razões recursais.

A infração 4 imputa ao contribuinte o cometimento de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base superior ao estabelecido na legislação.

Explica o autuante que a infração diz respeito a Nota Fiscal nº 4664, emitida em 20/07/2010, pela filial de Minas Gerais, CNPJ 62.660.604/0098-05, a título de complemento do ICMS sem a devida comprovação de apuração da base de cálculo prevista na legislação tributária com o CFOP 2949, registrada nos livros fiscais, no valor de R\$15.657,12.

A recorrente afirma que a nota fiscal referida na autuação é complementar em razão de autodenúncia firmada pela expoente no Estado de Minas Gerais e que os documentos anexados com a defesa (autodenúncia e nota fiscal complementar) comprovam que a expoente havia promovido transferências interestaduais em desconformidade com o art. 43, IV, b.1 e b.2 do RICMS daquele Estado.

Assim, a recorrente foi compelida a ajustar a base de tais transferências por meio de emissão de Nota Fiscal complementar, ensejando nova tomada de crédito por parte da unidade aqui autuada.

Finaliza informando que a empresa realizou autodenúncia e com isso ampliou a base de cálculo do ICMS, emitindo para isso nota fiscal complementar. Tudo para se ajustar a uma obrigação prevista no RICMS de Minas Gerais. Portanto, a contribuinte apenas cumpriu o RICMS de Minas

Gerais. Nada mais. E não pode prevalecer o argumento de que o imposto destacado não ampara créditos: o crédito é igual ao do imposto destacado, salvo exceções previstas em lei.

Ademais, em Parecer junto à PGE/PROFIS o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior defende que o contribuinte não pode sofrer os efeitos da chamada “Guerra Fiscal” entre os Estados, vez tratar-se de caso clássico de inexigibilidade de conduta diversa por parte do Recorrente. Ou seja, o contribuinte agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo porque não tinha como agir de outra forma. Deste modo, com base no art. 100, incisos I e III do CTN, opina pela a exclusão da penalidade aplicada ao contribuinte, sendo devido tão somente o valor do imposto aos cofres do Estado baiano.

Diante da questão posta, não se pode permitir que o contribuinte seja lesado por uma situação a qual não deu causa, não podendo lhe ser atribuído a imputabilidade pela infração cometida. Não há, na situação em comento, uma oportunidade para que o contribuinte não seja autuado, e isso sim é ferir o princípio da não cumulatividade. Ademais, o próprio CTN determina em seu art. 112, III:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

Assim, entendo que o contribuinte faz jus ao uso do crédito devidamente destacado na nota fiscal em apreço, razão pela qual a infração 04 é improcedente.

No pertinente as infrações 5 e 6, já mencionada anteriormente no Recurso de Ofício, foi mantida parcialmente, tendo o contribuinte se insurgido contra a manutenção dos itens remanescentes, quais sejam: YARAMILA UNIK 16, SAM (PROQUIGEL0, YARALIVA CALCINIT 1200KG, YARAVITA AMAZINC 1,9N 14MN 19,5ZN-25L, YARAVITA CABTRAC SOLUCAO 122/24 – 6L, YARAVITA BORTRAC 150 4,7N 10,9B - 5L, YARABELA NITROMAG. Os demais produtos, cujo estorno se exige, são Boro, cobre, manganês, zinco e outros.

Após revisão fiscal provocada mediante diligência por esta 1ª CJF, o autuante após fundamentar as razões da autuação, informou que os valores exigidos na infração 05 foram inferiores aos apurados na revisão fiscal, mas, foi mantida a exigência principal nos meses onerados, sendo ratificado somente o mês de 01/2010 favorável à autuada.

Basicamente, no entendimento do autuante, o legislador só teria autorizado a manutenção dos créditos apenas no caso de emprego efetivo das matérias primas na fabricação de outros fertilizantes, e que o fato de parte dessas operações terem sido objeto de revenda pela empresa dentro do território do Estado da Bahia descaracteriza também essa destinação, uma vez que seriam operações de comercialização, não abarcadas pelo benefício.

Pois bem, da análise detida do RICMS/97, legislação aplicável à época dos fatos, (art. 20, XI, ‘c’ e art. 104, VI), são isentas do ICMS as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, sendo mantido o crédito fiscal das entradas vinculadas a essas operações. Vejamos:

Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):

XI - nas saídas dos seguintes produtos:

c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fostato), 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.

Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

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);

Percebe-se claramente que, em nenhum momento o legislador vinculou a manutenção do crédito às operações subsequentes de saídas destes produtos. Ademais, outro ponto de salutar importância diz respeito a fundamentação do autuante de que a revenda descaracteriza o uso agropecuário. Contra esse entendimento, esta 1ª CJF, em processo semelhante já se posicionou de maneira divergente. Conforme dispõe o voto do Acórdão nº 0294-11/16, da lavra do i. Conselheiro Paulo Danilo Lopes Reis, o qual acompanhei, afirmou que:

Como dito, a acusação decorre da compreensão de que revenda caracteriza a destinação diversa prevista na alínea "c" do inciso XI do art. 20.

Por exemplo, na informação relativa ao Auto de Infração nº 279757.0093/15-3, cujo item 02 é idêntico ao presente, lavrado pelo mesmo auditor, foi dito que não é permitido ao estabelecimento industrial revender a matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação de produtos agropecuários e manter o crédito.

Com a devida licença, não assiste razão à autoridade fiscalizadora, pois a única interpretação possível de ser dada aos artigos 20, XI, "c" e 104, VI do RICMS-BA/1997, acima transcritos, é no sentido de que não se exige o estorno do crédito fiscal relativo às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20 (não é o caso de entradas em estabelecimento agropecuário); bem como, este sim, é o caso, às entradas em estabelecimento industrial das matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, desde que não lhes seja dada destinação distinta do uso na agropecuária.

Em síntese, não se deve exigir do industrial o estorno de crédito referente às entradas de matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, a não ser que seja dada a destinação diversa prevista no art. 20, XI, "c", in fine.

Ora, a própria Fiscalização, no campo destinado à descrição dos fatos, informou que se trata de cloreto de potássio, MAP e mononutrientes. A situação de os bens terem sido revendidos - o que, aliás, não restou comprovado -, não lhes retira a natureza agropecuária, porquanto produzidos para uso na agricultura e na pecuária. Tomando-se como verídica a acusação de revenda, há que se dizer que apenas foi acrescentada mais uma etapa na cadeia de circulação econômica, cujo final, de uma forma ou de outra, será a agricultura ou a agropecuária.

Não foram juntados, nos presentes autos, comprovantes de que as operações fiscalizadas se enquadram no conceito de destinação diversa da legislação acima transcrita, a não ser a referência do autuante que, às fls. 21/22, colacionou planilhas denominadas "ESTORNO DO CRÉDITO FISCAL DAS ENTRADAS DE MATÉRIAS PRIMAS PARA PRODUÇÃO/FORMULAÇÃO DE FERTILIZANTES COMERCIALIZADAS NO ESTADO SEM HIPÓTESE DE MANUTENÇÃO DE CRÉDITO".

Julgo, portanto, improcedente a infração 02.

Ou seja, o entendimento que se pode extrair é o de que o benefício foi concedido aos insumos agropecuários, independente das operações serem de industrialização ou comercialização. Percebe-se claramente que o legislador teve a intenção de beneficiar o produto (insumos agropecuários) e a sua efetiva destinação ao uso agropecuário, o que não foi contestado neste Auto de Infração.

Ademais, fortalecendo este entendimento, o Decreto Federal nº 4954/2004 que regulamenta a produção de fertilizantes em território nacional, afirma que tais produtos são considerados micronutrientes da formação de fertilizantes. Vejamos:

Art. 1ª Este Regulamento estabelece as normas gerais sobre registro, padronização, classificação, inspeção e fiscalização da produção e do comércio de fertilizantes, corretivos, inoculantes, biofertilizantes, remineralizadores e substratos para plantas destinados à agricultura.

Art. 2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

(...)

III - fertilizante: substância mineral ou orgânica, natural ou sintética, fornecedora de um ou mais nutrientes de plantas, sendo:

(...)

g) fertilizante com micronutrientes: produto que contém micronutrientes, isoladamente ou em misturas destes, ou com outros nutrientes;

(...)

XIV - nutriente: elemento essencial ou benéfico para o crescimento e produção dos vegetais, assim subdividido:

a) macronutrientes primários: Nitrogênio (N), Fósforo (P), Potássio (K), expressos nas formas de Nitrogênio (N), Pentóxido de Fósforo (P₂O₅) e Óxido de Potássio (K₂O);

b) macronutrientes secundários: Cálcio (Ca), Magnésio (Mg) e Enxofre (S), expressos nas formas de Cálcio (Ca) ou Óxido de Cálcio (CaO), Magnésio (Mg) ou Óxido de Magnésio (MgO) e Enxofre (S); e

c) micronutrientes: Boro (B), Cloro (Cl), Cobre (Cu), Ferro (Fe), Manganês (Mn), Molibdênio (Mo), Zinco (Zn), Cobalto (Co), Silício (Si) e outros elementos que a pesquisa científica vier a definir, expressos nas suas formas elementares;

Nesta senda, na forma já citada pelo Procurador em seu Parecer, a Instrução Normativa MAPA 46 de 22/11/2016 em seu art. 4º, III reproduz o teor acima grifado reconhecendo-os como micronutrientes dos fertilizantes.

Deste modo, incontestemente que o contribuinte faz jus ao devido creditamento de tais produtos, razão pela qual entendo pela Improcedência das infrações 05 e 06.

Ademais, de ofício, verifico que a multa aplicada na infração 08, em razão da retroatividade benigna, deve ser reduzida de 10% para 1% eis que a nova redação do referido inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, com efeitos a partir de 11/12/15 se dá com fundamento no art. 106 do Código Tributário Nacional, por cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da conduta infracional. Assim, o valor reduzido pela JJF de R\$7.132,24 foi para R\$713,22.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e o PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULG.-JJF	VLR. JULG.-CJF	MULTA
01	RECONHECIDA	5.581,27	5.581,27	5.581,27	60%
02	RECONHECIDA	2.775,38	2.775,38	2.775,38	60%
03	PROC. EM PARTE/P.PROVIDO	287.370,97	78.573,90	128.012,16	60%
04	PROCEDENTE/PROVIDO	15.657,12	15.657,12	0,00	60%
05	PROC. EM PARTE/PROVIDO	80.254,07	68.266,17	0,00	60%
06	PROC. EM PARTE/PROVIDO	67.158,35	60.274,73	0,00	60%
07	RECONHECIDA	14.075,83	14.075,83	14.075,83	60%
08	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	216.566,47	7.132,24	713,22	-----
09	PROC. EM PARTE/ N.PROVIDO	16.140,42	4.052,67	4.052,67	-----
10	RECONHECIDA	1.292,24	1.292,24	1.292,24	60%
11	RECONHECIDA	690,00	690,00	690,00	-----
12	RECONHECIDA	140,00	140,00	140,00	-----
Total		707.702,12	258.511,55	157.332,77	

VOTO VENCEDOR (Infrações 4, 5 e 6)

Quero pedir vênias à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, relativamente às infrações 04, 05 e 06, nos termos em que segue.

Quanto à Infração 04, que trata de “Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base superior ao estabelecido na legislação”, apesar de o imposto creditado ter sido aquele mesmo destacado no documento fiscal emitido, não se pode aceitar a premissa adotada pela Relatora, consistente na ideia de que “o crédito no destino deve ser, sempre, igual ao ICMS destacado”, pois não tem respaldo na legislação do imposto.

De fato, mormente em operações interestaduais, não se pode admitir que a unidade federada de destino venha a ser indevidamente onerada com o suporte de um creditamento apurado em função da legislação interna da unidade de origem. Nesse sentido o art. 93, § 5º, incisos I e II do RICMS/97 (vigente à época dos fatos geradores) foi explícito no sentido de que o crédito fiscal somente será admitido se o imposto for o corretamente calculado, conforma abaixo.

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em

operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

...”

Assim, considerando que o destaque a maior do imposto decorreu exclusivamente de exigência prevista na legislação interna ao Estado de Minas Gerais (RICMS/MG), conforme declara o Sujeito Passivo, que se viu compelido ao recolhimento suplementar pela fiscalização daquela unidade federada, e considerando também que se trata de operação interestadual regulada pelo Convênio 100/97, entendo que o Estado da Bahia não pode ser condenado a suportar esse creditamento adicional, sendo forçoso admitir que cabe razão ao Autuante. Mantenho, portanto, a Decisão recorrida nesse ponto.

Quanto às Infrações 05 e 06, tratam, ambas de uma mesma conduta, qual seja, “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 saída com isenção do imposto”. Consta ainda que se refere às mercadorias recebidas em transferência destinadas à comercialização para uso agropecuário, não utilizadas como insumos pelo estabelecimento industrial, em relação às quais a fiscalização exigiu o estorno do crédito fiscal respectivo, face à ausência de regra expressa de manutenção.

A nobre Relatora entendeu que a legislação dispensa o estorno dos créditos respectivos, tendo citado o art. 104, inciso VI do RICMS/97.

Peço vênia, contudo, para discordar, pois o dispositivo regulamentar citado somente admite a manutenção do crédito, em relação aos estabelecimentos industriais, daqueles valores relacionados a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos **utilizados na fabricação daqueles produtos**, conforme abaixo.

“Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

...

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** (grifo acrescido) (Conv. 100/97);

...

Assim, considerando que os créditos glosados se referem a mercadorias que se destinaram à comercialização, não se pode aceitar como lícita a conduta da Recorrente. Em consequência, dirijo da nobre Relatora, votando pela manutenção da decisão de piso também neste ponto.

Do exposto, voto no sentido de dar Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, acompanhando a Relatora, ao tempo em que Nego Provimento ao Recurso Voluntário, ficando, o montante do débito, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	MULTA
1	R\$ 5.581,27	R\$ -	60%
2	R\$ 2.775,38	R\$ -	60%
3	R\$ 128.012,16	R\$ -	60%
4	R\$ 15.657,12	R\$ -	60%
5	R\$ 68.266,17	R\$ -	60%
6	R\$ 60.274,73	R\$ -	60%
7	R\$ 14.075,83	R\$ -	60%
8	R\$ -	R\$ 713,22	-----

9	R\$	-	R\$	4.052,67	-----
10	R\$	1.292,24	R\$	-	60%
11	R\$	690,00	R\$	690,00	-----
12	R\$	-	R\$	140,00	-----
Total	R\$	295.934,90		R\$5.595,89	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0061/14-6** lavrado contra **YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$295.934,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, VII, alíneas “a” e “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$5.595,89**, previstas nos incisos IX, XI, XIV-A, “a” e XVIII, “c” da mesma lei e artigo, com os acréscimos moratórios, de acordo norma da Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infrações 4, 5 e 6) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Infrações 4, 5 e 6) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Leonel Araújo Souza e José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESEIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário – Infrações 4, 5 e 6)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário – Infrações 4, 5 e 6)

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS