

A. I. Nº - 206880.0030//19-2
AUTUADO - BERTALK AGRÍCOLA LTDA.
AUTUANTE - EDIMAR NOVAES BORGES
ORIGEM - INFRAZ SERTÃO PRODUTIVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/08/2021

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0117-04/21-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS PELA ISENÇÃO OU REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Restou caracterizado, que até o advento do Decreto nº 16.738/2016, a exigência tributária se restringiu ao estorno do crédito relacionado às aquisições de óleo diesel, que não se encontra no rol dos insumos agropecuários incluídos no Convênio ICMS 100/97, que permitia a manutenção dos créditos fiscais quando das aquisições de tais insumos agropecuários. No período autuado, após a vigência do referido decreto, a autuação alcançou todos os créditos fiscais relacionados à situação posta na autuação, tendo em vista a revogação da hipótese de manutenção dos créditos fiscais. Acolhida a arguição de decadência parcial do lançamento. Acusação parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, foi expedido em 26/09/2019, para reclamar crédito tributário no montante de R\$295.151,56, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da lei nº 7.014/96, com datas de ocorrências e vencimento em 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017 e 31/12/2018, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Conforme anexos “Demonstrativo Crédito Fiscal Apropriado Indevido”, “Demonstrativo das saídas isentas efetivas totais” e “Demonstrativo Crédito Fiscal Entradas”.*

O autuado, por intermédio de seu procurador, devidamente habilitado conforme instrumento de fl. 49, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 37 a 42, aduzindo a tempestividade da peça defensiva, e, em seguida, passou a arguir, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, a decadência parcial do lançamento, especificamente em relação ao fato gerador indicado como tendo ocorrido em 31/12/14, no valor de R\$43.246,80, ao argumento de que só foi cientificado/notificado do lançamento em 02/03/2020, estando, assim, caracterizado o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, não podendo, desta forma, não mais ser exigido tal valor, citando, em seu socorro, a Súmula nº 12 deste CONSEF, na qual consta *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.*

Em seguida ingressou nos argumentos relacionados ao mérito da autuação, pontuando que o lançamento se encontra fundamentado nos seguintes demonstrativos:

- *Demonstrativo do crédito fiscal de entrada*, no qual relaciona todos os créditos fiscais apropriados em cada exercício, de acordo com os lançamentos constantes na escrituração fiscal;
- *Demonstrativo de saídas isentas*, onde relaciona todas as saídas isentas ocorridas em cada exercício, conforme notas fiscais regularmente escrituradas;
- *Demonstrativo do crédito fiscal apropriado indevido*, no qual faz um exercício matemático para

demonstrar o percentual de saídas isentas sobre as saídas totais, aplicando este percentual sobre o valor dos créditos fiscais, para determinar a parcela daqueles que não entende de direito.

Disse que a motivação para o lançamento, citado no Auto de Infração, é o art. 310, II do RICMS/BA, que veda o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

A este respeito ressaltou que o autuante deixou de observar que o produto saído não tributado é beneficiado pela isenção prevista no art. 264, inciso XVIII do RICMS/BA, que não exige a anulação do crédito aos insumos a ele correspondentes, o qual foi transcrito:

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

(...)

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

a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;

b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

Citou que o produto comercializado no período abordado pela fiscalização foi somente soja, produzida em seu estabelecimento, onde se realiza todo o processo de plantio e colheita, beneficiamento, embalagem e comercialização, sendo esta sua atividade principal.

Disse que o referido dispositivo Regulamentar remete ao Convênio ICMS 100/97 que, em sua Cláusula primeira, V, (transcrito) determina a redução da base de cálculo nas operações interestaduais para os produtos objeto da glosa de crédito, ora contestados, acrescentando que o mesmo Convênio, em sua Cláusula terceira, autoriza as Unidades Federativas a conceder isenção dos produtos nele constantes, sendo este o respaldo do Governo Baiano para a concessão que fez no artigo 264, XVIII acima transcrito.

Disse, ainda, que o referido Convênio, em sua Cláusula quinta, autoriza a não anulação dos créditos fiscais relativos às aquisições de insumos para a produção, o que foi também acolhido pelo Estado da Bahia, ao permitir a manutenção do crédito.

Isto posto, sustentou que analisados os aspectos e respaldo legal para a saída por isenção e para a manutenção do crédito relativo aos insumos aplicados na produção, pontuou que resta demonstrar o cumprimento da exigência de registro específico contido na Cláusula primeira, V, do Convênio 100/97, que considera aplicável às operações em lide, que é a autorização e controle das entidades certificadoras, apresentando, para tanto, Certificado de inscrição no Registro Nacional de Sementes e Mudanças – RENASEM, emitido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, com validade até 12/2019, o que comprova que sempre esteve autorizado à produção de sementes, consequentemente autorizado a promover as saídas isentas e a manutenção do crédito fiscal glosado indevidamente.

Concluiu pugnando pela Improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante apresentou Informação Fiscal de acordo com o Processo SIPRO nº 004634/2021-4, fls. 71 a 73v, onde, inicialmente refutou o argumento defensivo de decadência parcial do lançamento, sustentando que o prazo decadencial deve ser aferido com base no disposto pelo art. 173, I do Código Tributário Nacional. Desta maneira, acrescentou, como os fatos geradores se deram em 31/12/2014, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decairia em 1º de janeiro de 2020, não se configurando, portanto, a decadência suscitada, uma vez que o procedimento

fiscal teve início e conclusão no exercício de 2019.

Em relação ao mérito destacou que o autuado argumentou que o produto soja em grão, por ele produzido, goza do benefício da isenção fiscal, na forma prevista pelo artigo 264, III do RICMS/BA.

Disse que não é esta a matéria objeto da imputação fiscal, destacando que apesar de saber do direito ao benefício da isenção para o produto mencionado, as saídas destes possuem vinculação direta com as aquisições anteriores de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, beneficiados com a isenção do referido artigo 264, sendo que, desta maneira disse que demonstrou as saídas objeto de isenção com efeito a apuração do quanto de direito ao crédito fiscal anterior.

Pontuou que se faz necessário distinguir duas fases da ocorrência do fato gerador, antes e após o advento do Decreto nº 16.738 de 20/05/2016 que revogou o disposto na alínea “d” do inciso XVIII do art. 264, que admitia a manutenção do crédito pelas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção (Convênio 100/97).

Desta maneira, destacou que a partir de 01/06/2016, não sendo mais admitida a possibilidade de manutenção do crédito fiscal, quando as saídas posteriores forem objeto de isenção ou não tributação, devendo, assim, a partir daí, se proceder de forma a não utilização total ou parcial do crédito fiscal nas entradas das mercadorias, quando tiver o conhecimento prévio das saídas não tributadas, ou mesmo o procedimento do estorno de crédito, quando não possível a mensuração anterior quanto ao direito ao crédito, por fatores diversos.

Nessa linha de entendimento disse que a autuação, para o período anterior ao Decreto nº 16.738/16, não traz no seu conjunto probatório aquisições de insumos relacionados no Convênio ICMS 100/97, beneficiado com a isenção do ICMS (art. 264), mas, tão somente, aquisições de Óleo Diesel B S500, conforme Anexo IV – Demonstrativo Crédito Fiscal Entradas.

Já a partir de 01/06/2016, acrescentou, não mais sendo admitida a possibilidade de manutenção do crédito nas aquisições de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, quando as saídas posteriores forem objeto de isenção ou não tributação, passou a constar do levantamento fiscal as operações de aquisições de insumos agropecuários relacionados no aludido convênio, bem como outras aquisições a exemplo do Óleo Diesel B S500.

Com base nos argumentos supra concluiu asseverando que está plenamente caracterizada a autuação, pugnando, assim, pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

De acordo com o constante na inicial, a exigência tributária foi levada a efeito para reclamar o montante de R\$295.151,56, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “a” da lei nº 7.014/96, com datas de ocorrências e vencimento em 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016, 31/12/2017 e 31/12/2018, em decorrência da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto. Conforme anexos “Demonstrativo Crédito Fiscal Apropriado Indevido”, “Demonstrativo das saídas isentas efetivas totais” e “Demonstrativo Crédito Fiscal Entradas”.*

Em sua defesa, o autuado não apresentou objetivamente questionamentos relacionados à formalização do lançamento em lide, arguiu somente, em preliminar, a decadência parcial do mesmo, relativamente ao fato gerador consignado como sendo em 31/12/2014, em razão de já haver decorrido mais de cinco anos do direito ao Estado lançar crédito tributário relacionado a este período, citando ainda, que apesar do Auto de Infração ter sido lavrado em 26/09/2019, somente em 02/03/2020 fora notificado.

Acrescentou, que seu argumento encontra amparo na Súmula nº 12 deste CONSEF, na qual está expresso que *“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração”.*

Antes de me posicionar a respeito desta questão, considero oportuno registrar dois fatos: o primeiro relacionado ao interregno decorrido entre a data da expedição do Auto de Infração, 26/09/2019, e a data da ciência pelo autuado ocorrida em 02/03/2020, o que denota ser um tempo excessivamente longo, mais de 05 (cinco) meses.

Como segundo registro, acho necessário aqui destacar a metodologia empregada pelo autuante para efeito de consecução do lançamento sob análise, a qual foi uniforme para todos os períodos autuados. Assim, tomando por exemplo, o lançamento considerado como fato gerador datado de 31/12/2014, tem-se abaixo a seguinte configuração, resumidamente:

EXERCÍCIO 2014	
TOTAL DAS SAÍDAS EFETIVAS (ANEXO II)	43.236.923,60
TOTAL DAS SAÍDAS EFETIVAS ISENTAS (ANEXO III)	21.034.759,25
SAÍDAS EFETIVAS ISENTAS (%)	48,65 %
CRÉDITO FISCAL TOTAL APROPRIADO (ANEXO IV)	88.893,75
CRÉDITO FISCAL DE DIREITO (%)	51,35 %
CRÉDITO FISCAL DE DIREITO	45.646,95
CRÉDITO FISCAL APROPRIADO INDEVIDO	43.246,80

À luz do quanto acima demonstrado, se verifica, que em verdade, as datas de ocorrência e de vencimento para este fato não ocorreram em 31/12/2014, consoante está indicado no Auto de Infração, o mesmo se verificando em relação aos demais períodos, visto que, os demonstrativos elaborados pelo autuante, acima mencionados, foram efetuados de forma analítica, mês a mês, com indicação individual de todos os documentos fiscais envolvidos. Nesta ótica, e considerando que o período de apuração do imposto é mensal, deveria o lançamento ter sido feito mensalmente, até porque, não há previsão para lançamento anual, exceto em poucas situações, o que não é o presente caso.

Isto teria, neste caso específico, repercussão direta para efeito de aferição do prazo decadencial, entretanto, como esta forma de apuração do imposto, no caso concreto, como um todo, não resultou em prejuízo do autuado, ao contrário, lhe beneficiou, passo ao exame da preliminar de mérito apresentada pelo autuado, a título de decadência parcial do lançamento, ao argumento de que tendo sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 02/03/2020, seria forçoso reconhecer a ocorrência da extinção do crédito tributário relativo ao ICMS, incidente sobre as operações consideradas como fato gerador em 31/12/2014, já que ultrapassado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, § 4º CTN.

O autuante, por sua vez, sustentou que não ocorreu a decadência suscitada, citando o art. 173, I do CTN, para fundamentar seu argumento, aduzindo que, como os fatos geradores se deram em 31/12/2014, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decairia em 1º de janeiro de 2020, não se configurando, portanto, a decadência suscitada, uma vez que o procedimento fiscal teve início e conclusão no exercício de 2019.

Analisando os fatos presentes nestes autos, vejo que assiste razão ao autuado em seus argumentos. Isto porque o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado e o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto, observo que na situação sob análise o autuado declarou a ocorrência do fato jurídico

tributário, apurou o montante do imposto que entendeu ser o devido, efetuou o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco entendeu que remanesceu valor a ser recolhido, em consequência de utilização indevida de crédito fiscal no período objeto da autuação.

Portanto, nesta situação, considero que deve ser aplicada a norma prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, tomando por base a data do fato gerador. Desta maneira, como se trata de imposto por homologação, o prazo decadencial é de cinco anos, a contar do fato gerador do tributo, e, como a notificação ao autuado só ocorreu em 02/03/2020, já estava configurada a decadência para os fatos geradores considerados como ocorridos em 31/12/2014.

Desta forma, deve ser excluída da autuação, por já ter sido configurada a decadência do direito de reclamar créditos tributários em 02/03/2020, o valor de R\$43.246,80, tido como fato gerador ocorrido em 31/12/2014.

No tocante às demais parcelas não alcançadas pela decadência, isto é, aquelas relacionadas aos fatos geradores considerados como ocorridos em 31/12/2015, no valor de R\$74.095,57, 31/12/2016, no valor de R\$143.214,24, 31/12/2017, no valor de R\$34.594,85, e 31/12/2018, no valor de R\$0,10, vejo que não assiste razão ao autuado em seus argumentos.

O autuado argumentou que o produto soja em grão, por ele produzido, goza do benefício da isenção fiscal, na forma prevista pelo artigo 264, III do RICMS/BA, razão pela qual, defendeu a utilização/manutenção dos créditos fiscais.

Já o autuante, sustentou que não é esta a matéria objeto da imputação fiscal, destacando que apesar de saber do direito ao benefício da isenção para o produto mencionado, as saídas destes possuem vinculação direta com as aquisições anteriores de insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS 100/97, beneficiados com a isenção do referido artigo 264, sendo que, desta maneira, demonstrou as saídas objeto de isenção com efeito a apuração do quanto de direito ao crédito fiscal anterior.

Vejo que a exigência tributária está relacionada à utilização indevida de créditos fiscais decorrentes de aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram albergadas com o benefício da isenção ou redução do imposto.

Conforme já dito, o autuado se defendeu pontuando que o autuante não observou o inciso XVIII do art. 264 do RICMS/BA, que trata da manutenção do crédito relativo as saídas internas subsequentes com os insumos agropecuários relacionados ao Convênio ICMS 100/97.

Ocorre, entretanto, que o autuando, ao transcrever o inciso XVIII acima citado, deixou de incluir sua alínea “d”, que fora revogada em 20/05/2016, efeitos a partir de 01/06/2016, que assim se expressava:

d) revogado

Nota: A alínea “d” do inciso XVIII do art. 264 foi revogada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, DOE de 21/05/16, efeitos a partir de 01/06/16. Redação originária, efeitos até 31/05/16:

“d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso;”

Isto posto, tem-se que o levantamento fiscal se encontra distribuído em duas etapas: a primeira alcançando os fatos anteriores à revogação do aludido inciso “d”, acima transcrito, e a segunda com as ocorrências verificadas após sua revogação.

Neste sentido, no período compreendido até 31/05/2016, apesar de ser permitida a manutenção do crédito, a exigência tributária se limitou, apenas, a reclamar o estorno do crédito das aquisições de Óleo Diesel B S500, que não se reveste em insumo agropecuário listado pelo Convênio ICMS nº 100/97.

Já a segunda etapa da apuração, ou seja, para os fatos ocorridos a partir de 01/06/2016, onde não mais era admitida a manutenção dos créditos, o levantamento passou a englobar tanto os insumos incluídos no Convênio 100/97, quanto o óleo diesel acima citado.

Em vista disto, considero subsistentes as exigências relacionadas aos períodos não alcançados pela decadência, que totalizam R\$251.904,76, razão pela qual, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 206880.0030//19-2**, lavrado contra **BERTALK AGRÍCOLA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$251.904,76**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR