

PROCESSO - A. I. N° 206880.0030/19-2
RECORRENTE - BERTALK AGRÍCOLA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0117-04/21-VD
ORIGEM - DAT SUL / INFAS SERTÃO PRODUTIVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/04/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0074-12/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS PELA ISENÇÃO OU REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. A exigência tributária se restringiu ao estorno do crédito relacionado às aquisições de óleo diesel, que, até o advento do Decreto nº 16.738/2016, não se encontrava no rol dos insumos agropecuários incluídos no Convênio ICMS 100/97. 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. Mantida a decadência parcial do lançamento, que não é objeto de recurso de ofício em razão da alcada recursal. Mantida a decisão de primeiro grau, para declarar a autuação parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 93 a 97) em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), que concluíra pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado em 26/09/2019 e notificado ao Sujeito Passivo em 02/03/2020 (fl. 13-v.), exigir ICMS no montante de R\$295.151,56 (períodos de dez/2014, dez/2015, dez/2016, dez/2017 e dez/2018).

O órgão *a quo* reconheceu a decadência que se operou no período de dez/2014. O Autuado, ora Recorrido, viu-se desonerado ao tempo da prolação da decisão do montante de R\$91.665,92 (fl. 85).

No Auto de Infração, o enunciado da acusação fiscal foi redigido da seguinte maneira:

INFRAÇÃO 01 – 01.02.26: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto. Conforme anexos “Demonstrativo Crédito Fiscal Apropriado Indevido”; “Demonstrativo das saídas efetivadas totais”; “Demonstrativo das saídas isentas efetivas totais” e “Demonstrativo Crédito Fiscal Entrada”.

(...)

Enquadramento Legal: Art. 29, § 4º, inciso II da Lei 7.014/96 C/C art. 310, inciso II do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Ao dirimir a lide, a 4ª JJF exarou as seguintes razões:

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 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”.

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.

Analizando 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 remanescia 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 seja 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.

Não houve interposição de Recurso de Ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/99).

Regularmente intimado, o autuado, por intermédio de procurador, interpôs Recurso Voluntário aduzindo que:

- a)** não é a isenção que está sendo discutida, e sim a possibilidade de manutenção do crédito fiscal nas aquisições de insumos para a produção das “sementes”, com a saída beneficiada por isenção;
- b)** que o art. 264 do RICMS estabelece o direito à manutenção do crédito, para todas as operações que cita em seus diversos incisos (e transcreve o *caput* do dispositivo), para destacar que o direito à manutenção do crédito está ainda amparado pelo disposto no inciso XVIII do mesmo artigo do RICMS (cujo teor, incluindo das alíneas “a” a “d”, também é transscrito);
- c)** que em momento algum a legislação em comento estabelece que a manutenção do crédito fica restrita aos produtos listados no Convênio ICMS 100/97, já que o mesmo trata apenas de “produtos finais” (mercadorias produzidas para uso na agricultura, insumos agrícolas) “e *não os insumos para sua produção*”;
- d)** discorre sobre o óleo diesel e sua relevância para agricultura, e que não se pode entender que não seja necessário à produção e que não se constitua insumo na produção agrícola;
- e)** que há contradição do Relator ao citar que a glosa do crédito se dá apenas em relação a óleo diesel, considerando que nos demonstrativos que garnecem o Auto de Infração há também material de embalagem - e destaca a importância de sacos de papel para o setor;
- f)** a partir dessas conclusões, efetua recálculo do valor do lançamento, para concluir que “*o valor que se pode reconhecer devido, utilizando os mesmos percentuais encontrados pelo fisco (...), chega-se ao quadro*”: no qual destaca que o valor utilizado indevidamente em R\$97.914,33 (valor histórico), e postula que o lançamento seja consolidado (em valor histórico) a R\$132.509,28.

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 01/02/2022, e por considerá-los devidamente instruídos solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse a sua inclusão em pauta. Trago-os, pois, a esta sessão, para julgamento. Se fez presente o patrono do recorrente, Sr. Anselmo Leite Brum, no qual oportunizou fala de sustentação oral em nome do recorrente.

VOTO

Conheço do recurso, pois vislumbro presentes os pressupostos de admissibilidade, com destaque à tempestividade e ao cabimento (arts. 169 e 171 do RPAF/99).

O feito demanda examinar se agiu com acerto a 4ª JJF ao manter a Autuação (na parte que sobeja o período decaído), por glosa de mercadorias as quais não seriam reconhecidas, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores e respectivas infrações, como insumos agrícolas mercadorias não previstas como tal no Convênio ICMS 100/97, de modo a fazer incidir o disposto no art. 310, inciso II do RICMS-BA/12 (explicitamente mencionado no Auto de Infração).

Ora, de logo se verifica a fragilidade da argumentação da Recorrente quando pretende, ao contrário do que preconiza a doutrina em torno da interpretação jurídica (*GRAU, Eros Roberto. Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34*), interpretar o Direito em tiras e pedaços.

É óbvio e ululante que, salvo expressa (e, data vênia, tresloucada) hipótese de manutenção de crédito fiscal na aquisição de insumo (insumo agrícola, insumo de produção agrícola, ou qualquer outra categoria cuja isenção se tenha lícita e legitimamente previsto), caberia ao legislador expressamente prevê-lo, como exceção à regra que se extrai do art. 310, inciso II do

RICMS-BA/12 - aplicação de um princípio de ordem constitucional, o princípio da não-cumulatividade, também expresso no art. 21, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, com a devida vênia, é “interpretar em tiras” afirmar que o art. 264 do RICMS-BA/12, em seu inciso XVIII (que faz expressa remissão ao Convênio ICMS 100/97), implicaria uma interpretação ampla, retroativa ou prospectiva, de itens não previstos expressamente em tais veículos normativos. Com a devida vênia, a tese não tem sustentação argumentativa.

De resto, vejo que a 4^a JJF dirimiu corretamente a lide, e não se limitou a “óleo diesel”. Não se nega a relevância desse e de outros insumos para a agricultura, mas reconhece-se que dada a sensibilidade da matéria, o Constituinte (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”) previu que a mesma devesse ser tratada em deliberação dos entes federados, conforme fixado em Lei Complementar federal (*in casu*, a Lei Complementar nº 24/75). Vejo que toda a matéria diz com esse repertório normativo, conforme bem explicitado nas razões do órgão julgador *a quo*.

Ante o exposto, sou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo o Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206880.0030/19-2, lavrado contra BERTALK AGRÍCOLA LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$251.904,76, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2022.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS