

PROCESSO	- A. I. N° 298574.0008/20-7
RECORRENTE	- TIMAC AGRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0122-02/22-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFAS INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0340-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Não comprovadas de forma plena as arguições defensivas apresentadas. Rejeitadas as questões preliminares postas. Negado o pedido de diligência/perícia adicional. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração ora apreciado, lavrado em 29 de maio de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 1.236.575,16, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 01.05.03. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2015, fevereiro a maio, julho a outubro e dezembro de 2016, janeiro a março, maio, agosto, novembro e dezembro de 2017.

Complementa o autuante: “O Contribuinte não realizou o estorno de crédito fiscal relacionado com as saídas de mercadorias sujeitas à redução de base de cálculo descritas na exceção do art. 264, inciso XVIII, c/c art. 268, incisos LIII e LIV do Decreto 13.780/12, de modo a não cumprir norma fixada no art. 312, inciso II, § 4º, desse Decreto. Vide DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS – OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA – ART. 264, XVIII, C/C ART. 312, DO RICMS/12”.

Tempestivamente, a autuada, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 21 a 41. Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 66 a 71. Em 29/10/2020, o feito foi convertido em diligência pela JJF, a fim de que fossem entregues ao contribuinte todos os arquivos que sustentaram a autuação, com reabertura de prazo de defesa (fl. 75). À fl. 79, o autuante, em cumprimento da diligência determinada, registra a contrarrazão relativa à preliminar de nulidade aventada pelo contribuinte, à fl. 66, bem como a metodologia utilizada para aferir o valor devido do lançamento tributário, na sua informação fiscal.

Retornando ao autuante, registra às fls. 141 e 142 a compreensão pelo sujeito passivo do procedimento fiscal realizado, do fato imputado descrito no Auto de Infração, por meio de manifestação apresentada ao enfrentar o mérito da questão posta.

A JJF proferiu o seguinte voto condutor:

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de Intimação Para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, enviada através do DT-E em 04/02/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 12 e 13, de forma amostral, estando, entretanto, de forma

completa inserida na mídia de fl. 15.

A “Intimação Para Tomar Ciência e Efetuar Pagamento De Auto de Infração ou Contestação” foi transmitida pelo DT-E através da mensagem 163.183, de 18/06/2020, com leitura e ciência por parte do contribuinte na mesma data (fl. 17).

A empresa exerce a atividade principal de “Fabricação de adubos e fertilizantes, exceto organo-minerais”, CNAE 20.13-4-02, localizada no município de Candeias, Bahia.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Analisando as questões preliminares postas pela defesa, que ocupam grande parte da peça de impugnação apresentada, especialmente relativas a arguição de que não restou demonstrado em nenhum momento, de forma clara, como se chegou aos valores exigidos no Auto de Infração, ou apresentada a fórmula utilizada para a apuração do imposto que deveria ser estornado, de acordo com a acusação formulada, passo a analisá-las.

Aponta o sujeito passivo ter apresentado à Fiscalização seus cálculos, demonstrando através de planilhas a sua metodologia de cálculo a fim de apurar os créditos que por si poderiam ser aproveitados, ou seja, não necessitariam vir a ser estornados, faltando, ainda, a descrição dos fatos motivadores da autuação.

A este respeito, esclareço quanto a existência de vício de motivação, inicialmente, ser a motivação o elemento que legitima e confere validade ao ato administrativo discricionário. Assim, enunciadas pelo agente as causas ou motivos em que se pautou para a prática do mesmo, o ato só será legítimo se elas realmente tiverem ocorrido.

A motivação faz parte da forma do ato, isto é, integra o elemento forma e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, e a motivação não é feita o ato é nulo por vício de forma, o que vem a se constituir em vício insanável, entretanto, não é o presente caso.

Seria ela, então, a declaração escrita do motivo que determinou a prática do ato, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos autorizadores da prática do ato realmente estão presentes, isto é, de que determinado fato aconteceu e de que esse fato se enquadra em uma norma jurídica que impõe ou autoriza a edição do ato administrativo que foi praticado. Em suma: a declaração escrita do motivo que levou à prática do ato.

Isso diante do princípio da transparência da administração pública, que deriva do princípio da publicidade, cuja base mediata é o princípio da indisponibilidade do interesse público, uma vez que a motivação integra a formalização do ato administrativo, compreendendo a exposição formal do motivo mediante texto que torne possível identificar os elementos de fato e de direito que autorizam ou exigem a expedição do ato jurídico em apreço.

No momento em que a motivação do ato administrativo preenche todos os requisitos estabelecidos pelo sistema do Direito Positivo para que concretize os valores e princípios jurídicos que a demandam, ela é suficiente para estabelecer um laço de validade entre esse ato jurídico e as normas jurídicas vigentes.

Esse é exatamente o caso em apreço, diante do estabelecimento do laime entre a conduta do contribuinte (falta de estorno de crédito fiscal de ICMS) e a determinação legal, na forma dos dispositivos legais e regulamentares mencionados quando da lavratura do Auto de Infração.

O fato de o contribuinte discordar do lançamento, como feito, ainda que o mesmo se apresente perfeitamente alinhado com a legislação posta, se fosse o caso, apenas traria como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, o que me faz rejeitar tal argumento posto.

Assim, a acusação formulada, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, motivada, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todas os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de o mesmo atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Por outro lado, os fatos geradores estão perfeitamente delineados, calcados na legislação, e como já dito, fartamente comprovados por documentos fiscais emitidos e recebidos pelo contribuinte, além de sua EFD, bem como em consonância com a legislação que rege o tributo, tanto é assim que a empresa alinhou fatos, eventos e carreou documentos a sua impugnação, o que conduz à conclusão de ter entendido perfeitamente a acusação

posta, e dispor de elementos probantes capazes de elidir ou reduzir as acusações inseridas no corpo do Auto de Infração.

De igual maneira, o alegado cerceamento de defesa e impossibilidade de exercício do contraditório, também não se apresentam presentes no lançamento em tela, como se verá quando da apreciação do mérito, caso suplantadas as demais questões preliminares aventadas, pelo fato da fiscalização ter encontrado a devida motivação em prática do contribuinte que contraria à legislação tributária do ICMS do estado da Bahia.

Foi franqueada ao contribuinte a prática de todos os atos que entendesse necessários para o pleno exercício do contraditório, inclusive e sobretudo a apresentação de elementos de prova e argumentos, podendo participar de todos os atos processuais, e deles tendo pleno conhecimento.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

A doutrina representada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inherente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige:

- 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
- 2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
- 3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
- 4- direito de apresentar defesa escrita”.

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

De outra forma, diante da constatação de ausência de recibo de entrega da mídia com cópia dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e essenciais para o exercício pleno do direito de defesa, bem como do contraditório, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência para tal, com reabertura do prazo de defesa, o que demonstra o apego aos princípios do processo administrativo fiscal.

Quanto ao argumento de não ter o autuante explicitado como foi apurada a base de cálculo, esclareço que em sua informação fiscal, o mesmo de forma didática indicou como chegou aos valores lançados, explicitando todas as parcelas consideradas para tal, o que implica na rejeição do argumento.

Todos os argumentos postos, pois, servem de embasamento para a rejeição das arguições preliminares, sendo aquelas questões tidas como preliminares e que se referem, de fato, a análise de mérito, serão analisadas em momento oportuno.

Relativamente ao requerimento de realização de diligência/perícia, constante na impugnação apresentada, nego, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”.

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos contra e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas, recebidas e EFD).

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, a respeito de tal tema, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Este julgador se encontra plenamente em condições, pois, de analisar e decidir o feito, sem que se faça necessária qualquer outra providência acessória ou complementar, além das já adotadas na instrução processual.

Adentrando no mérito da autuação, a discussão instaurada diz respeito ao entendimento do Fisco de não ter havido estorno correto de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, com o que não se conforma a empresa, razão da impugnação interposta.

Antes de qualquer análise, pertinente se explicitar o fato de que na legislação vigente à época dos fatos geradores, a matéria se encontrar disciplinada no artigo 30 da Lei 7.014/96:

“Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se”.

Na norma regulamentar, o estorno de crédito se encontra no artigo 312 do RICMS/12 em vigor na data dos fatos geradores:

“Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante;

§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de crédito”, explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Débito do Imposto - Estornos de Créditos”.

§ 3º Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

I - às entradas:

a) de mercadorias destinadas a exportação direta ou indireta;

b) de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização e os respectivos serviços de transporte, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica, para emprego na fabricação de produtos industrializados destinados a exportação direta ou indireta.

(...)

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

§ 5º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

I - não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações, aplicar-se-á a alíquota das operações ou prestações preponderantes, se possível identificá-las, ou a média das alíquotas relativas às diversas operações de entrada ou às prestações contratadas, vigentes à época do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado;

II - quando houver mais de uma aquisição ou prestação e não for possível determinar a qual delas corresponde a mercadoria ou o serviço, o crédito a ser estornado deverá ser calculado mediante a aplicação da alíquota vigente na data do estorno, sobre o preço mais recente da aquisição do mesmo tipo de mercadoria ou do serviço tomado”.

Diante da legislação acima posta, se constata que condição necessária para a exigência do estorno de crédito se faz presente quando o crédito fiscal lançado em consequência das entradas (crédito), for superior a carga tributária incidente sobre as saídas das mercadorias (débito), ou seja, há que se falar em exigência do estorno do crédito proporcional, quando a carga tributária da saída (débito) for superior ao crédito fiscal lançado, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade tributária.

Desta forma, havendo saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as operações de entradas, o dispositivo legal acima transcrito exige o estorno do crédito proporcional à redução.

Já a legislação posta pela empresa autuada se reporta aos seguintes artigos do RICMS/12:

“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”.

Observo que até 31/05/2016 havia a previsão da alínea “d”, revogada nesta data:

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

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

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

Tal redação do inciso LIII do caput do artigo 268 foi dada pelo Decreto 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, com efeitos a partir de 27/11/15, sendo que a redação anterior dada ao inciso LIII tendo sido acrescentado ao caput do artigo 268 pelo Decreto 16.284, de 18/08/15, DOE de 19/08/15, efeitos a partir de 01/09/15 a 26/11/15:

“*LIII - nas saídas internas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento)”;*

LIV - nas saídas internas de ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extractores, fabricantes ou importadores para os destinatários a seguir indicados, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento):

- a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;
- b) estabelecimento produtor agropecuário”.

Note-se que o inciso LIV foi acrescentado ao caput do artigo 268 pelo Decreto 16.284, datado de 18/08/15, DOE de 19/08/15, produzindo efeitos a partir de 01/09/15.

Já a parte do Convênio ICMS 100/97, mencionado no artigo 264 do RICMS/12, que interessa ao caso, datado de 04/11/1997, e que reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências, tem o seguinte teor:

“Cláusula primeira Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I - inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematicidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

II - ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extractores, fabricantes ou importadores para:

a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi-cálcio destinados à alimentação animal;

b) estabelecimento produtor agropecuário;

c) quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;

d) outro estabelecimento da mesma empresa daquela onde se tiver processado a industrialização;

III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:

- a) os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido;
 - b) haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;
 - c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária;
- IV - calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo; (...).

Ou seja: para a resolução da lide, que se concentra na diversidade de entendimento quanto aos cálculos relativo aos estornos de crédito previstos na legislação, sendo os da empresa considerados equivocados pela Fiscalização Estadual, motivo e razão da autuação.

Daí podemos apontar os seguintes elementos a serem analisados para o deslinde da matéria: A empresa autuada, como já visto, é estabelecimento industrial, comercializa sua produção de fertilizantes, os quais possuem isenção e/ou redução de base de cálculo, e, segundo a Fiscalização aponta, não atende a determinação de estornar de forma proporcional, os créditos tomados e escriturados nos livros fiscais.

Analizando a mídia de fl. 15, trazida pela autuada, constato existirem vários CFOP contestados pela mesma, motivo pelo qual passo a analisá-los a partir da planilha também apresentada, diante da ausência de demonstrativos acostados pelo autuante em tal sentido.

Foram apontados vários CFOP que teriam sido incluídos na autuação, ainda que se referindo a operações alheias a realização do estorno de crédito reclamado, como o 5201 e 6201 referentes a “devolução de compra para industrialização ou produção rural”. Sendo operações de devolução, que nada mais é do que o desfazimento do negócio comercial realizado, seja por qualquer motivo, a saída foi anulada, e, consequentemente, lícita a exclusão no lançamento, entende o contribuinte.

Na planilha apresentada pela autuada, “Anexo 1 carga tributária efetiva igual ou inferior a 4%”, constam os CFOP 1101, operações internas, e 1201, operações interestaduais (compra de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, bem como a entrada de mercadoria em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa recebida de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa).

Constam, ainda, os seguintes CFOP:

CFOP 1116 - operação interna (compra de mercadoria, a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código “1.922 – Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro”).

Incluído o CFOP 3101 (compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização, sendo também classificados neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento industrial de cooperativa). Operações provenientes do exterior.

CFOP 3102. Compras no exterior de mercadorias a serem comercializadas, sendo também classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento comercial de cooperativa.

No Demonstrativo elaborado pelo autuante “Da falta de estorno do ICMS – operações de saída interna – Art. 264, XVIII, c/c Art. 312 do RICMS/12”, verifico, ainda que por amostragem, que são os seguintes os CFOP ali constantes:

CFOP 2101. Compra interestadual de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, bem como a entrada de mercadoria em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa, recebida de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa.

CFOP 1101. Como visto, operações internas de aquisição de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, bem como a entrada de mercadoria em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa recebida de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa

CFOP 2116. Compras interestaduais de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código 2.922 – “lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro”.

CFOP 2352. Aquisições interestaduais de serviços de transporte utilizados por estabelecimento industrial, bem como as aquisições de serviços de transporte utilizados por estabelecimento industrial de cooperativa.

Não foram constatados os CFOP mencionados como indevidamente incluídos no levantamento pelo autuante, o que fragiliza o argumento defensivo, não somente pela falta de exemplo prático de lançamento neste sentido, como, igualmente, diante de terem sido os que serviram para a autuação retirados da EFD do contribuinte, especialmente os livros fiscais de Entradas e Saídas de Mercadorias, cuja única responsabilidade quanto a integridade e consistência dos dados é sua (autuada).

Analisando a planilha que fundamenta a autuação, se apresenta de forma bastante clara, reforçada pela informação fiscal prestada, que as exportações efetuadas pela empresa não integraram os cálculos da autuação, inclusive em planilha consta o número do processo protocolado pela empresa quanto a exportações realizadas, o que desmonta a tese defensivaposta.

Da mesma forma, em se tratando de redução de base de cálculo em operações internas, não há que se falar em transferências interestaduais, vez ter a empresa unicamente este estabelecimento no estado, tendo tributado tais operações.

Assim, há de prevalecer o cálculo realizado pelo autuante.

Frente a arguição defensiva apresentada, deveria atentar o contribuinte autuado, pois, para a disposição do artigo 123, § 5º do RPAF/99:

“A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos”.

Tal fato, reitero, não correu, carecendo a defesa de elementos de prova a favor de suas alegações.

Quanto aos argumentos defensivos a respeito da redução de base de cálculo e o aproveitamento dos créditos nas operações de aquisição, que ao seu entender iriam em sentido contrário ao da sistemática de não cumulatividade do imposto, esclareço que o STF tem reafirmado posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias (ICMS), podendo neste caso, tomar como paradigma a Tese de Repercussão Geral nº 299, de que redução de base de cálculo equivale a isenção parcial.

Posso, ainda, mencionar decisão no julgamento do Recurso Extraordinário 635.688, com repercussão geral reconhecida.

Tal decisão possui a seguinte Ementa:

“Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal. Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual. 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido”. (RE 635688, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe de 12/02/2015 publicado em 13/02/2015).

Nesta decisão, o relator sustenta que “Embora usando estrutura jurídica diversa, a redução de base de cálculo e de alíquota têm semelhante efeito prático, pois desoneram no todo ou em parte o pagamento do tributo” (...) “Alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota, pode significar adotar um caminho diferente para alcançar um mesmo objetivo, que é eximir o contribuinte do pagamento do tributo, em todo ou em parte”, finaliza.

Posso, de igual maneira, também mencionar entendimento firmado também no âmbito do STF quando da apreciação de apropriação de crédito fiscal proporcional, em sistema de tributação no qual o contribuinte possa aderir por opção.

“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – BASE DE INCIDÊNCIA REDUZIDA – SISTEMA OPCIONAL. Sendo opcional o sistema a envolver base do tributo reduzida, não se tem violência ao princípio da não cumulatividade no que considerado o crédito de forma proporcional”. (RE 477.323, Relator Ministro Marco Aurélio Melo, Tribunal Pleno, julgado em 16/10/2014, DJe publicado em 10/02/2015).

Entendo ainda conveniente reproduzir entendimento da SEFAZ/BA, no Parecer 7.636 GECOT/DITRI, datado de 12/05/2009, o qual deve ser interpretado em seu conteúdo, desprezando o aspecto temporal, bem como por não vincular a autuada, mas servindo de parâmetro para o julgador:

“Em consonância com o princípio constitucional da não cumulatividade, o RICMS-BA/97, no artigo 93 assegura aos contribuintes o direito a apropriação do crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias para comercialização, ressalvando, no § 1º, inciso I, que a utilização do crédito fiscal condiciona-se a que as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

Ademais, ao disciplinar a aplicação do benefício fiscal da redução da base de cálculo do imposto, o Regulamento, no artigo 35-A, inciso II, e parágrafo único, estabelece a não apropriação proporcional dos créditos fiscais relativos a mercadoria quando a saída ou prestação subsequente for reduzida, determinando expressamente o estorno proporcional dos créditos relativos às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, observado, quando estabelecido, o limite de carga tributária e as disposições expressas de manutenção de crédito, quando as mercadorias forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, na forma prevista no artigo 100, inciso II.

(...)

Conclui-se que, inexistindo norma expressa de manutenção de crédito, prevalece a vedação de sua utilização no tocante às aquisições de produtos não tributadas ou isentos do imposto, ou beneficiados pela redução de base de cálculo nas saídas subsequentes, na proporção da redução aplicada. Dessa forma, e considerando a inexistência de regra de manutenção para as operações indicadas na petição apresentada, temos que os procedimentos ali descritos não encontram amparo na legislação. Assim sendo, temos que a Consulente não poderá aplicá-los”.

Posso, ainda, citar o fato de que em julgamento do Auto de Infração 293872.0003/09-7, que resultou no Acórdão JJF 0271-02/13, julgado em 26/11/2013, tenha sido registrado o seguinte entendimento por este órgão julgador administrativo:

“Com relação à infração 04, diz que apesar de sua convicção com relação à inconstitucionalidade do estorno de crédito em razão de saídas com redução de base de cálculo, por não se tratar de operação sujeita a não incidência ou isenção como previsto pelo art. 155, § 2º, II, b da Constituição Federal, reconhece que o Supremo Tribunal Federal posicionou-se contrariamente à tese defendida por toda a doutrina, como se observa das lições dos Professores Sacha Calmon, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antônio Carrazza, que foram transcritas.

Com base no posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a redução de base de cálculo seria isenção parcial, de modo a autorizar o estorno do crédito nos termos do art. 155, § 2º, II, b, diz que optou por efetuar o pagamento deste valor, com a redução da multa, reservando-se ao direito de pleitear a repetição dos valores pagos na hipótese de o entendimento do Supremo Tribunal Federal vir a ser revertido, alinhando-se com a melhor doutrina”.

Logo, diante do fato de não estarem devidamente comprovadas através de elementos consistentes as arguições de mérito relativo à autuação, trazidos pela defesa, tenho o lançamento como procedente.

Inconformado com decisão de piso, o advogado (Dr. Luiz Felipe Schmitt Müssnich - - OAB/RS nº 44.671), onde teceu os mesmos argumentos defensivos.

Inicialmente, reproduziu a infração, o valor da imputação lavrada e apresentou o resumo da impugnação: “**i) nulidade do Auto de Infração lavrado; ii) demonstração dos equívocos quanto ao cálculo dos estornos de créditos fiscais levados à efeito pelo Auto de Infração chancelado pela decisão recorrida; iii) violação ao princípio da não-cumulatividade e violação reflexa ao princípio da legalidade; e, iv) necessidade de realização de diligência e perícia para esclarecimento dos fatos, em especial para fins de comparação das metodologias de cálculo da Fiscalização e da Recorrente”.**

Também descreveu trecho da decisão recorrida em relação à metodologia de cálculo utilizada para apuração do estorno levado à efeito pela Fiscalização da SEFAZ/BA, além do trecho do indeferimento da diligência e jurisprudência do STJ, como também trechos do decisório de mérito do Auto de Infração.

Discorreu quanto à tempestividade do recurso e, no mérito, **alega nulidade do Auto de Infração**, sustentando que o expediente fiscal não foi confeccionado de forma clara para permitir à Recorrente a apresentação de sua impugnação com respeito ao contraditório e à ampla defesa, devido à metodologia de cálculo utilizada pela Fiscalização para apuração dos (**supostos**) equívocos havidos quando da apuração do estorno do crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, nos valores correspondentes a parte proporcional da redução.

Assevera que o cálculo que acompanha o Auto de Infração não consegue demonstrar, de forma clara, como chegou aos valores exigidos, ou seja, em momento algum apresenta o que seria a “fórmula” utilizada para a apuração do imposto que entende deveria ser estornado.

Apresenta os seus cálculos sobre a metodologia, demonstrando através de planilhas a sua metodologia de cálculo para fins de apurar os créditos que por si poderiam ser aproveitados, sem o respectivo estorno proporcional em sua escrita fiscal, destacando a falta de clareza da metodologia do cálculo o que escancarada inclusive na decisão recorrida, quando essa refere as divergências quanto aos códigos CFOP's que, no entender da Recorrente, não deveriam compor o cálculo dos valores referentes ao estorno proporcional:

Constam, ainda, os seguintes CFOP:

CFOP 1116 - operação interna (compra de mercadoria, a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código “1.922 - Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro”).

Incluído o CFOP 3101 (compras de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização, sendo também classificados neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento industrial de cooperativa). Operações provenientes do exterior.

CFOP 3102. Compras no exterior de mercadorias a serem comercializadas, sendo também classificadas neste código as entradas de mercadorias em estabelecimento comercial de cooperativa.

No Demonstrativo elaborado pelo autuante “Da falta de estorno do ICMS - operações de saída interna - Art. 264, XVIII, c/c Art. 312 do RICMS/12”, verifico, ainda que por amostragem, que são os seguintes os CFOP ali constantes:

CFOP 2101. Compra interestadual de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, bem como a entrada de mercadoria em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa, recebida de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa.

CFOP 1101. Como visto, operações internas de aquisição de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização ou produção rural, bem como a entrada de mercadoria em estabelecimento industrial ou produtor rural de cooperativa recebida de seus cooperados ou de estabelecimento de outra cooperativa

CFOP 2116. Compras interestaduais de mercadorias a serem utilizadas em processo de industrialização ou produção rural, quando da entrada real da mercadoria, cuja aquisição tenha sido classificada no código 2.922 - “lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de compra para recebimento futuro”.

CFOP 2352. Aquisições interestaduais de serviços de transporte utilizados por estabelecimento industrial, bem como as aquisições de serviços de transporte utilizados por estabelecimento industrial de cooperativa.

Não foram constatados os CFOP mencionados como indevidamente incluídos no levantamento pelo autuante, o que fragiliza o argumento defensivo, não somente pela falta de exemplo prático de lançamento neste sentido, como, igualmente, diante de terem sido os que serviram para a autuação retirados da EFD do contribuinte, especialmente os livros fiscais de Entradas e Saídas de Mercadorias, cuja única responsabilidade quanto a integridade e consistência dos dados é sua (autuada).

Reitera que pela necessária análise comparativa entre o cálculo apresentado pelo Fiscal autuante, e aquele apresentado pela Recorrente, situação essa que denota, se não há necessidade de reforma da Decisão recorrida para decretação da nulidade do Auto de Infração, ao menos a determinação de realização de perícia para que seja apurado qual cálculo é o mais correto: aquele apurado pela Fiscalização, ou o cálculo apresentado pela Recorrente e, tendo entendimento contrário ao que aponta violam os artigos 5º, LV da CF (cerceamento de defesa), e 142 do CTN (nulidade do lançamento fiscal). Transcreve a redação do artigo 39 do respectivo RPAF-BA.

Roga pelos princípios da legalidade e da reserva da lei formal tributária, consagrados nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I da CF. Pontua ausência de detalhamento do cálculo levado à efeito pela Fiscalização da SEFAZ/BA para fins de apurar os créditos que a Recorrente supostamente deixou de estornar cerceando o seu direito de defesa, vez que a mesma não tem conhecimento dos motivos que levaram a d. Fiscalização a esta ou àquela conclusão (e exigência do ICMS).

Reproduz ensinamentos de MARÇAL JUSTEN FILHO (cálculo do montante do tributo devido é matéria sob o regime do princípio da reserva de lei) e LEANDRO PAULSEN (a atividade da administração fazendária é plenamente vinculada - parágrafo único, do artigo 142 do CTN).

Pede pela nulidade do Auto de Infração lavrado, ou, então, a determinação de realização da necessária perícia, visto não ter sido possível verificar, de forma precisa, a forma como a

Fiscalização Estadual procedeu a apuração do ICMS que seria supostamente devido em razão da ausência de estorno proporcional das entradas de mercadorias efetivadas, em especial em uma análise comparativa com a metodologia de cálculo apresentada pela Recorrente.

Defende em relação ao **equívoco dos estornos levados à efeito pelo Auto de Infração chancelado pela decisão recorrida**. Salienta que a Recorrente não realizou o estorno de crédito fiscal relacionado com as saídas de mercadorias sujeitas à redução da base de cálculo descrita na exceção do artigo 264, inciso XVIII, cumulado com artigo 268, incisos LIII e LIV, todos do Decreto nº 13.780/2012, de modo a não cumprir com a norma fixada no artigo 312, inciso II, parágrafo 4º, desse mesmo Decreto.

Disse que na autuação, a Recorrente é levada à efeito com base no artigo 29, parágrafo 8º da Lei nº 7.014/1996, e artigo 312, inciso I do RICMS/BA. Assim, e primeiramente, deve ser aqui referido que no período fiscalizado a redução da base de cálculo prevista no artigo 268, inciso LIII do RICMS/BA (reproduzido na peça), onde aplicava-se as operações de saídas internas dos insumos agrícolas, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4%, sendo que a Recorrente se utilizou do embasamento legal previsto no precitado dispositivo para apurar os valores dos créditos considerados como não aproveitáveis.

Explica que a metodologia de cálculo do coeficiente de crédito fiscal efetivada pelo Fiscalização Fazendária diverge daquela efetivamente prevista no RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), sendo, portanto, diferente do método de apuração da Recorrente, eis que aquele considerou como denominador de cálculos a totalidade das saídas internas, utilizando-se, ao mais das vezes, de Códigos Fiscais de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição de Serviços – CFOPS, alheios a operação de revenda de fertilizantes.

Sustenta que a fiscalização estadual simplesmente desconsiderou as informações contidas em memórias de estorno apresentadas pela Recorrente, de modo a considerar, de maneira equivocada, os seguintes fatores para encontrar o método de estorno aplicado nas operações de vendas internas de fertilizantes, pois, para encontrar o coeficiente de aproveitamento do crédito fiscal, o agente fiscalizador deixou de segregar os CFOP's apresentados na tabela anexada à segunda impugnação apresentada pela Recorrente, denominada “Anexo II_CFOP's Alheios as operações”.

Ressalta que as operações de revendas devem ser segregadas das demais, pois, se assim não o for, haverá uma proporção equivocada dos créditos fiscais dos insumos ligados a produção em função das operações de revendas, sendo que, para apuração dos valores se faz necessário que seja proporcionalizado apenas os créditos oriundos das operações de entradas das mercadorias de mesma natureza.

Pondera que na composição de cálculos enviadas pelo agente Fiscal, não foi possível identificar os indicativos do CFOPS nºs 7.101 e 7.102, os quais concedem a possibilidade de manutenção integral dos créditos sobre as saídas das respectivas mercadorias, em virtude da imunidade constitucional, prevista no artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a” da CF.

Destaca que o artigo 312, parágrafo 3º, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, possibilita a manutenção de créditos fiscais de ICMS destinado à exportação, nas quais foram desconsideradas as saídas decorrentes de exportação, situação esta, que não pode prosperar visto que em se tratando de exportação há permissão legal para aproveitamento integral do crédito fiscal de ICMS, assim ao ser considerado a integralidade das saídas de mercadorias, de modo a deduzir do cálculo, as operações destinadas à exportação, conforme informações prestadas pela Recorrente quando do processo de fiscalização.

Disse que o agente fiscal utilizou como embasamento legal de estorno ao crédito a regra geral prevista no artigo 312, inciso I, o qual prevê a necessidade estorno ao crédito sobre a entrada de mercadorias integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, no

entanto, versa ainda que o Auto de Infração desconsiderou a norma específica de cálculo para balizar os estornos oriundos das operações internas, disciplinada no artigo 268, parágrafo 1º do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012).

Falou que a Recorrente aplicou a sistemática de utilização ao crédito fiscal para entrada de insumos com o benefício da redução de base de cálculo na operação subsequente, possibilitando, portanto, o aproveitamento do crédito destacado no documento fiscal até o limite da carga tributária. Portanto, resta comprovado que a apuração dos valores do imposto realizados pela Fiscalização Fazendária desconsiderou a exceção prevista no parágrafo 1º, do artigo 268 do RICMS/BA.

Postula que a Fiscalização Fazendária considerou no seu cálculo a totalidade das operações, inclusive, considerando aquelas operações amparadas pela não incidência do imposto, tais como, *remessa de armazenagem, simples faturamento, remessa para conserto, devolução de uso e consumo, devolução de ativo immobilizado*. No entanto, sabe-se que tais operações não estão sujeitas a incidência do ICMS, visto que o fato gerador do imposto é a operação relativa à “circulação de mercadorias”, decorrente do produto comercial, que efetiva operação de compra e venda, ou seja, só incide o imposto na hipótese de ocorrer a efetiva circulação de mercadorias, o que não ocorre nas operações mencionadas e destacadas em linhas anteriores.

Consigna mais um equívoco chancelado pela Decisão recorrida, pois quando aplica o coeficiente de estorno de crédito diretamente sobre o saldo do ICMS a ser recuperado na apuração mensal, que, por consequência, denota em distorções elevadas de estorno quando comparada com a memória de cálculo disponibilizada à Fiscalização quando dos procedimentos de auditoria fiscal.

Aponta que o artigo 268, parágrafo 1º do RICMS/BA, a Recorrente aplicou como metodologia de cálculo o coeficiente de estorno sobre a integralidade dos valores contábeis das referente as entradas mercadoria, no qual travou trava o aproveitamento no percentual de 4% para as operações internas, mantendo, assim, a proporcionalidade do crédito integral correspondente às operações interestaduais e estornando o crédito excedente correspondente às entradas de mercadorias. Assim, demonstra-se totalmente equivocada a apuração de ICMS levada à efeito pelo Auto de Infração ora combatido, expediente fiscal que não considerou a realidade fática tanto das operações realizadas pela Recorrente, quanto da sua escrita fiscal e dos elementos pela mesma apresentados quando do processo de auditoria fiscal.

Reitera que a Recorrente efetivou a análise da planilha do estorno de crédito (EFD Livro de entrada-20215 2017_Estorno de Credito) apresentada pela Fiscalização, identificando em sua composição créditos fiscais oriundos das entradas para produção, com operações com carga tributária inferiores ou iguais a 4% de carga tributária efetiva (ANEXO I), constando indevidamente para composição dos estornos de crédito fiscal o total de R\$ 8.809.958,90.

Diz ser claro que o cálculo da Fiscalização não está em linha com as orientações previstas no artigo 268 do Decreto nº 13.780/2012, e artigo 29, parágrafo 8º da Lei nº 7.014/1996, visto que o estorno de crédito para as operações internas deve ser constituído para as operações com carga tributária efetiva acima dos 4%, fato não acolhido integralmente pelo autuante. Reproduz os dispositivos citados.

Esclarece que no cálculo para apuração do coeficiente de estorno, ou seja, relação entre os totais das saídas tributadas inerentes ao processo/operações das saídas internas, a Fiscalização reconhece CFOP's alheios a operação, considerando os mesmos para o denominador do cálculo do coeficiente, e desconsiderando, dessa forma, a metodologia prevista no artigo 312, parágrafo 1º do Decreto nº 13.780/2012 (reproduzido na peça). Acosta novamente a listagem apresentada quando da impugnação, objeto da planilha “Anexo II_CFOP's Alheios as operações”, onde apresenta os respectivos códigos.

Pede pela verificação, pois sustenta que refez o cálculo apresentado pela Fiscalização, modificando na planilha as variáveis correspondentes do cálculo do coeficiente (coluna U), e

levando em consideração somente as operações com carga tributária efetiva acima dos 4% (excluímos as operações evidenciadas na planilha “Anexo I_CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA IGUAL E INFERIOR A 4%”).

Pontua que através dos cálculos feitos pela Recorrente, o valor de lançamento do Auto de Infração reduz consideravelmente, apresentando um resultado final que denota que a Recorrente, inclusive, estornou valores a maior, sem que, portanto, restasse saldo para lançamento do crédito tributário, conforme a planilha “ANEXO III – EFD_LivroEntrada_2015_2017_Estorno_de_Crédito_3”.

Pediu pela total improcedência do Auto de Infração.

Solicita realização de perícia e pede pela demonstração de qual cálculo está correto: o da Fiscalização, ou aquele apresentado pela Recorrente.

Roga para à **violação ao princípio da não-cumulatividade - ofensa aos artigos 155, § 2º, inciso I da CF/88, 20, caput, da LC nº 87/1996 e artigo 28 da Lei nº 7.014/1996 e violação reflexa ao princípio da legalidade**. Pondera que a CF/88, ao dispor sobre o ICMS, erigiu como princípio básico deste imposto a técnica da não-cumulatividade, isto é, determinou que o imposto devido em cada operação fosse compensado com o montante cobrado nas operações anteriores. Reproduz o art. 155 da CF, na parte em que consagra o princípio da não-cumulatividade, e, o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/1996, no qual tem mesmo sentido, além do artigo 28 da Lei nº 7.014/1996, que salienta a não-cumulatividade. Cita argumentos de Roque Antônio Carrazza.

Contesta que ao restringir o crédito do imposto (ICMS), a Fiscalização da SEFAZ/BA acaba por violar o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I da CF. Cita HUGO DE BRITO MACHADO. Refuta que a partir do momento em que lhe é vedado o creditamento do ICMS a que tem direito, está ocorrendo verdadeira majoração do tributo. Pede o julgamento da total improcedência.

Contesta também pela **necessidade de reforma da decisão para determinação de realização de diligência e/ou perícia**, para que a Fiscalização da SEFAZ/BA explice, de forma clara, a forma como efetivou a apuração dos créditos cujo estorno é aqui determinado. Transcreve o artigo 145 do RPAF (Decreto nº 7.629/1999), pois na impugnação solicitou a realização de aclarar os critérios de apuração dos créditos a serem estornados conforme determinação do Auto de Infração, com a apresentação detalhada da sua metodologia de cálculo, para que assim possa vir a ser efetivado um comparativo com a metodologia utilizada pela Recorrente, apurando-se, dessa forma, qual critério é o mais correto.

Disse que foi apresentado os seguintes quesitos para atendimento da perícia:

- i) Apresente a Fiscalização, de forma detalhada e exemplificando com a apresentação da escrita fiscal da Recorrente a forma de apuração dos créditos estornados conforme determinação do presente Auto de Infração;
- ii) Apresente a Fiscalização o embasamento legal para apuração dos créditos estornados no presente Auto de Infração;
- iii) Diga o perito se o cálculo efetivado pela Fiscalização utilizou como denominador a totalidade das saídas internas, utilizando códigos CFOP's alheios às operações de revenda de fertilizantes, tal como exemplificado na tabela/planilha anexada pela Recorrente em sua segunda impugnação;
- iv) Diga o perito se o cálculo apresentado pela Fiscalização considerou os CFOP's 7.101 e 7.102, os quais concedem a possibilidade de manutenção integral dos créditos sobre as saídas das respectivas mercadorias, em virtude da imunidade constitucional prevista no artigo 155, inciso II, § 2º, X, “a”, da CF/88 e 212, § 3º, I, “a”, do RICMS/BA;
- v) Diga o perito se a Fiscalização considerou, no seu cálculo, operações não sujeitas à incidência do ICMS, tais como: remessa de armazenagem, simples faturamento, remessa para conserto, devolução de uso e consumo, devolução de ativo imobilizado e outros; e,
- vi) A partir de uma análise comparativa dos cálculos da Fiscalização e da Recorrente, diga o perito qual deles melhor demonstra a correção do estorno proporcional de créditos de ICMS, objeto da presente autuação.

Além de apresentar como assistente o Sr. Renato Teixeira Corrêa, CPF nº 436.269.800-06, com endereço à Rua Rubens Rosa Guedes, nº 67/204, bairro Jardim Planalto, Porto Alegre, RS, CEP: 91220-470.

Assim, sustenta que não restam dúvidas sobre a necessidade de cassação da decisão recorrida, determinando que o presente feito seja novamente remetido à Primeira Instância de julgamento para que lá, após a realização de perícia, com a manifestação da Fiscalização e da Recorrente quanto ao seu resultado, seja novamente julgado.

Finaliza pedindo e requerendo que:

- seja determinada a reforma da decisão, julgando totalmente improcedente o Auto de Infração, conforme preliminar de nulidade apresentada;
- seja cassada a decisão recorrida, determinando-se a remessa do processo à Primeira Instância com a determinação de realização da necessária perícia, para que, após a sua efetivação, seja o processo novamente julgado, levando em conta o laudo do *expert*.
- caso não seja determinada a cassação da decisão de primeira instância, que seja julgado totalmente procedente o presente Recurso Voluntário, com arrimo em suas razões, julgando-se totalmente improcedente o Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

A lide em análise é para exigir recolhimento de ICMS pela falta de estorno de crédito fiscal relativos às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculos, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Autuação mantida integralmente pela JJF.

Observo que, o contribuinte foi devidamente intimado acerca do início da ação fiscal, bem como da lavratura do auto de infração devidamente acompanhado dos demonstrativos com memória da base de cálculo e demais elementos que suportam a acusação através da transmissão via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), sob as fls.17.

Constata-se que, o Auto de infração foi lavrado com a estrita observância dos ditames contidos dos art. 39 do RPAF/99, art. 142 do CTN e 129 do COTEB com a descrição dos fatos, estes considerados como infração das obrigações tendo sido apresentados de forma clara, precisa e sucinta, bem como juntados demonstrativos, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados conforme levantamentos e documentos acostados aos autos, encontrando-se aptos a surtir seus efeitos jurídicos.

Constata-se ainda, que o contribuinte compareceu ao processo, exercendo o seu direito de ampla defesa, abordou aspectos da infração, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender pudesse elidir a mesma, onde pode exercer o contraditório e ampla defesa.

A recorrente reitera as argumentações apresentadas em sede de impugnação, reproduzindo a infração e o resumo da infração tecendo as seguintes alegações de mérito a seguir;

- 1- da nulidade do Auto de Infração ;
- 2- da demonstração dos equívocos quanto ao cálculo dos estornos de créditos fiscais levados à efeito pelo Auto de Infração chancelado pela decisão recorrida;
- 3- da violação ao princípio da não-cumulatividade e a violação reflexa ao princípio da legalidade;
- 4- da necessidade de realização de diligência e perícia para esclarecimento dos fatos, em especial para fins de comparação das metodologias de cálculo da Fiscalização e da Recorrente;

Diante de tais argumentações, passamos a análise por itens a seguir:

1) Quanto ao pedido de nulidade do auto em lide.

Verifico que o lançamento encontra-se devidamente comprovados por documentos fiscais

emitidos/recebidos pelo sujeito passivo firmada em elementos da própria Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e aplicação do lançamento para atender as exigências previstas na legislação em vigor. Dito isto, não acolho a nulidade suscitada.

2) Quanto à demonstração dos equívocos quanto ao cálculo dos estornos de créditos fiscais levados à efeito pelo Auto de Infração chancelado pela decisão recorrida.

Trata-se o lançamento fiscal de falta de estorno de crédito fiscal relacionados com operações de saídas internas submetidas à redução de base de cálculo, com enquadramento legal nos artigos 264, XVIII, 268, LIII e 312 do RICMS/BA, com multa aplicada no que determina o art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Verifico que os demonstrativos elaborados pela fiscalização estão em consonância com a legislação tributária da Bahia, tendo a sua base de cálculo dos estornos de créditos fiscais e os fatos geradores com base em elementos da própria escrituração fiscal digital do contribuinte.

Verifico ainda que, na informação fiscal, o autuante traz em detalhes de como foi apurada a base de cálculo dos estornos de créditos fiscais e indica nas suas colunas – títulos e subtítulos- cálculos realizados a partir do CFOP das operações fiscais.

Desta forma, entendo que a recorrente compreendeu perfeitamente a autuação, compareceu ao processo, exercendo o seu direito de ampla defesa, abordou aspectos da infração, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender pudesse elidir a mesma, onde pode exercer o contraditório e ampla defesa.

3) Quanto à violação ao princípio da não-cumulatividade e a violação reflexa ao princípio da legalidade.

Não vislumbro qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento tributário, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação disciplinada no art. 29 da Lei nº 7.014/96 e o estorno de crédito regulamentada conforme disposto do art. 312 do RICMS/BA. Apesar da respeitada argumentação trazida pelo recorrente, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

4) Quanto à necessidade de realização de diligência e perícia para esclarecimento dos fatos, em especial para fins de comparação das metodologias de cálculo da Fiscalização e da Recorrente.

A realização de perícia ou de diligência destina-se a fornecer ao julgador subsídios para deslinde de pontos controversos e, portanto, quando o julgador entende que já possui elementos suficientes para decidir a matéria, não acarretará cerceamento de defesa o julgamento da lide. No caso em tela, ao confrontar os argumentos trazidos na defesa com o voto proferido pelo ilustre relator da Decisão recorrida, verifica-se que todos os argumentos defensivos foram examinados e acolhidos ou rechaçados com a devida fundamentação. Dessa forma, não vislumbro razão para a nulidade suscitada, pois a 2ª JJF indeferiu a solicitação de perícia de forma fundamentada e com respaldo na legislação tributária estadual (art. 147, incisos I, II do RPAF/99).

Tendo em vista que em fase recursal a realização de diligência/perícia voltou a ser requerida, indefiro tal pedido com fulcro no artigo 147, incisos I, II do RPAF/99, pois a prova do fato em tela não depende de conhecimento técnico especializado e os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento.

Saliento que, a recorrente é um estabelecimento industrial que comercializa sua produção de fertilizantes, os quais possuem isenção/redução de base cálculo e o lançamento restou comprovado por não estornar de forma proporcional os créditos fiscais tomados e escriturados nos livros fiscais.

Considerando que, as alegações recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida, já que a recorrente não traz aos autos elementos consistentes e comprobatórios para elidir a lide, fácil constatar que, a autuação está baseada na mais expressa determinação contida nos artigos 264, XVIII, 268, LIII e 312 do RICMS/BA, com multa baseada no art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Do todo o exposto, concluo pela procedência do Auto de Infração.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 o Auto de Infração nº 298574.0008/20-7 lavrado contra **TIMAC AGRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.236.575,16** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS