

A. I. Nº - 298574.0008/20-7
AUTUADO - TIMAC AGRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA.
AUTUANTE - JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/07/2022

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0122-02/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi 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, onde, após firmar ter atendido ao prazo para impugnação, ainda que protocolada via e-mail, diz não poder prosperar a glosa levada à efeito pela fiscalização, a qual, em sua ótica, em nenhum momento demonstra de forma clara, como chegou aos valores exigidos, ou apresentar o que seria a “fórmula” utilizada para a apuração do imposto que deveria ser estornado.

Aponta para a gravidade de tal fato, ainda mais se considerando 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.

Diz que o Auto de Infração ora combatido sequer faz referência a entrega, de sua parte, e no decorrer do período de fiscalização, de seus memoriais de cálculo. Ao mesmo tempo em que não há um contraditório no que se refere ao cálculo dos estornos levados à efeito, não havendo detalhamento da metodologia de cálculo utilizada pela fiscalização para encontrar os números exigidos no Auto de Infração, situação que entende resultar em flagrante nulidade, em razão da frontal violação aos artigos 5º, inciso LV, da Constituição vigente (cerceamento de defesa), e 142 do CTN (nulidade do lançamento fiscal), transcritos.

No mesmo sentido, invoca e reproduz o teor do artigo 39 do RPAF/99.

Fala ser a exigência da descrição dos fatos motivadores das decisões administrativas fundamental em um Estado Democrático de Direito, que se funda, como sabido, no princípio da legalidade e da reserva da lei formal tributária, consagrados nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal vigente.

Esclarece exercer o julgador, na condição de aplicador da Lei positivada, seja em esfera administrativa, seja em esfera judicial, uma função pública, um mandato que lhe foi outorgado pela sociedade com normas definidas e que deverá ser por si desempenhado nos estritos limites por ela traçados, e ao aplicar uma sanção ao cidadão, exigir-lhe determinada conduta, positiva ou negativa, estará na verdade, aplicando ao caso concreto o desejo social expresso em determinada norma legal, elaborada e votada pelos representantes desta mesma sociedade.

Frisa ser a legitimidade da Administração ou do Judiciário na aplicação de penas e cominações aos cidadãos, em um autêntico Estado de Direito, haurida na lei, e exatamente por isso a autoridade pública, ao impô-las ao administrado, deverá sempre explicitar a base legal que arrima e confere legitimidade a tais cominações, e, principalmente, que a conduta praticada pelo sujeito passivo subsuma-se ao tipo hipoteticamente por ela descrito, pois caso inexistente a subsunção em tela, absolutamente injurídico seja o indivíduo por ela atingido.

Tem como incontestável que a descrição clara e precisa dos fatos e fundamentos legais que motivam o Auto de Lançamento é condição intrínseca à validade do mesmo, sendo este o único meio do contribuinte averiguar a correção ou não das premissas fiscais que lhe são exigidas, e mais do que isso, é através de transparente fundamentação do Auto de Infração lavrado e das necessárias explicações sobre a documentação que lhe embasa que o contribuinte logrará obter informações indispensáveis para que sobre as mesmas possa se manifestar.

Pontua que no caso em tela, a análise completa e minuciosa de todos os elementos que embasaram o lançamento contestado é de fundamental importância para que não seja prejudicado seu direito de defesa, e a ausência de detalhamento de cálculo levado a efeito pela fiscalização para fins de se apurar os créditos que supostamente deixaram de ser estornados cerceia o seu direito de defesa, vez não ter conhecimento dos motivos que levaram a fiscalização a esta ou aquela conclusão (e exigência do ICMS).

Indica se encontrar impedida de se utilizar de todos meios e recursos necessários e essenciais para bem se defender, sendo oportuno trazer ensinamento de Marçal Justen Filho, na forma de trecho copiado.

Ressalta que se o lançamento levado a efeito falha ao aclarar a origem do crédito tributário supostamente devido, apresentando lançamentos que salvo melhor juízo não condizem com a sua escrita fiscal, até porque a mesma não foi refeita, invoca jurisprudência do CARF referente a necessidade de se anular os expedientes de autuação que não atendem aos requisitos do artigo 142 do CTN, e assim promovem o cerceamento do seu direito de defesa, na forma dos Acórdãos reproduzidos.

Considera que no caso, o cálculo do montante do tributo devido é matéria sob o regime da reserva de lei, princípio constitucional (artigo 150, inciso I, da Constituição Federal) que decorre dos atos de administração tributária em geral, e o lançamento em particular, são atos da administração vinculada.

Traz, mais uma vez, entendimento doutrinário, representado por Leandro Paulsen, para caracterizar como consequência que deriva da caracterização da obrigação tributária como uma obrigação *ex legis*, e não *ex voluntate*.

Verifica que o modo de agir da fiscalização, no sentido de efetuar o lançamento do ICMS que entende devido sem apresentar os demonstrativos e a fórmula para a apuração dos valores exigidos contraria princípios básicos do ICMS e do direito administrativo, relativo ao lançamento.

Assevera serem de grande envergadura os prejuízos causados, pois não lhe está sendo possibilitado defender-se de forma adequada, uma vez que não foi explicitado de forma clara a suposta ausência de estorno proporcional dos créditos de ICMS, não restando dúvidas sobre a necessidade de se declarar a nulidade do Auto de Infração lavrado, visto que no mesmo não é possível verificar, de forma precisa, o modo como a fiscalização procedeu a apuração do ICMS entendido como devido em razão da ausência de estorno proporcional das entradas de mercadorias efetuadas.

Vê como essencial tal modo de proceder, para que as informações constantes no Auto de Infração lavrado fiquem claras, lhe possibilitando, assim, que possa apresentar sua impugnação com total conhecimento daquilo que lhe é exigido, respeitando, desta forma, o contraditório e a ampla defesa garantidos constitucionalmente, no CTN e RPAF/99.

No mérito, salienta não ter realizado o estorno de crédito fiscal relacionado com as saídas de mercadorias sujeitas à redução de base de cálculo descritas na exceção do artigo 264, inciso XVIII, cumulado com o artigo 268, incisos LIII e LIV, do RICMS/12, de modo a não cumprir com a norma fixada no artigo 312, inciso II, parágrafo 4º do mesmo dispositivo regulamentar.

Aponta ter sido a autuação levada a efeito com base no artigo 29, parágrafo 8º da Lei 7.014/96, e artigo 312, inciso I, do RICMS/12.

Sustenta que no período fiscalizado a redução de base de cálculo prevista no artigo 268, inciso LIII, do RICMS/12, aplicava-se a operações de saídas internas dos insumos agrícolas, de forma que a carga tributária correspondesse a um percentual de 4%, conforme transcrição que realiza.

Denota da leitura do livro Registro de Apuração, no campo “estorno de crédito”, ter se utilizado do embasamento legal previsto no precitado dispositivo para apurar os valores dos créditos considerados como não aproveitáveis.

Assevera que a metodologia de cálculo do coeficiente de crédito fiscal efetivada pela fiscalização diverge da prevista no RICMS/12, sendo, portanto, diferente do seu método de apuração, eis que aquela considerou como denominador de cálculos a totalidade das saídas internas, utilizando-se, ao mais das vezes, de CFOP alheios a operação de revenda de fertilizantes.

Garante ter a fiscalização desconsiderado as informações contidas em memória de estorno apresentadas pela empresa, de modo a considerar, de maneira equivocada, fatores para encontrar o método de estorno aplicado nas operações de vendas internas de fertilizantes.

No caso, para encontrar o coeficiente de aproveitamento do crédito fiscal, o autuante deixou de segregar os CFOP “x.102” e “x.152” das operações de venda, ressaltando que as operações de revendas devem ser segregadas das demais, pois, se assim não o for, haverá proporção equivocada dos créditos fiscais dos insumos ligados à produção em função das operações de revenda.

Desse modo, para apuração dos valores se faz necessário que sejam proporcionalizados apenas os créditos oriundos das operações de entradas das mercadorias de mesma natureza, arremata.

Da mesma forma, reforça que na composição dos cálculos enviados pelo autuante, não identificou os indicativos dos CFOP 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 X, parágrafo 2º, da Constituição Federal, reproduzido.

Indica que de maneira convergente, o artigo 312, parágrafo 3º, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA, igualmente copiado, também possibilita a manutenção de créditos fiscais de ICMS destinados à exportação, tendo sido desconsideradas as saídas decorrentes de exportação, situação que não pode prosperar, visto que, conforme bem restou demonstrado, em se tratando de exportação há permissão legal para aproveitamento integral do crédito fiscal de ICMS.

Considera andar mal o expediente fiscal, ao considerar a integralidade das saídas de mercadorias, de modo que deveria deduzir, do cálculo, as operações destinadas à exportação, conforme informações que garante ter prestado, quando do processo de fiscalização.

Ainda aponta ter o autuante utilizado como embasamento legal de estorno ao crédito à regra prevista no artigo 312, inciso I, a qual prevê a necessidade de estorno ao crédito sobre a entrada de mercadorias integradas ou consumidas no processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto não for tributada ou estiver isenta do imposto.

Destaca ter o Auto de Infração desconsiderado a norma específica de cálculo para balizar os estornos oriundos das operações internas, disciplinadas no artigo 268, § 1º, do RICMS/BA.

No caso, explicita ter aplicado 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, restando comprovado que a apuração dos valores de imposto realizada desconsiderou a exceção prevista no § 1º do mencionado artigo 268, do RICMS/BA.

Reporta ter a fiscalização considerado no seu cálculo a totalidade das operações, inclusive, considerando aquelas amparadas pela não incidência do imposto, tais como, remessa de armazenagem, simples faturamento, remessa para conserto, devolução de uso e consumo, devolução de ativo imobilizado, ainda que sabido serem tais operações não sujeitas à incidência do ICMS, visto que o fato gerador do imposto é a operação relativa à “circulação de mercadorias”, circulação esta comercial, decorrente de operação de compra e venda, ou seja, só incide o imposto na hipótese de ocorrer a efetiva circulação de mercadorias, que não ocorre nas operações acima mencionadas (remessa de armazenagem, simples faturamento, remessa para conserto, devolução de uso e consumo, devolução de ativo imobilizado).

Se posiciona frente ao fato de que as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si só, não se submetem à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria, com a incidência da propriedade (compra e venda).

Por conseguinte, tendo em vista a não incidência do imposto sobre as referidas operações, as mesmas não podem ser utilizadas para cálculo do coeficiente do respectivo estorno, e no mesmo sentido, não há a incidência do imposto nas operações de devolução de ativo imobilizado e devolução de uso e consumo por receberem o mesmo tratamento tributário, isto é, são operações que dizem respeito a anulação de débito e crédito fiscal.

Faz referência ao fato de que o Auto de Infração se equivocou ao aplicar 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 do procedimento de auditoria.

Justifica tal argumento, à vista de que nos termos do artigo 268 do RICMS/12, aplica como metodologia de cálculo o coeficiente de estorno sobre a integralidade dos valores contábeis referentes às entradas de mercadorias, sendo que, diante do resultado, multiplica-se pela trava de 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.

Tem como demonstrada ser totalmente equivocada a apuração de ICMS levada a efeito no Auto de Infração, expediente fiscal que não considerou a realidade fática, tanto das operações realizadas pela empresa, quanto da sua escrita fiscal e dos elementos apresentados por ela quando do processo de auditoria.

Aborda a seguir, o fato de créditos glosados pelo Auto de Infração serem válidos, razão pela qual a vedação quanto ao seu aproveitamento resulta em flagrante violação ao princípio da não

cumulatividade, uma vez que a Constituição Federal de 1988 (copiada em seu artigo 155, inciso II, § 2º, itens “a” e “b”), ao dispor sobre o ICMS, erigiu como princípio básico a técnica da não cumulatividade, determinando que o imposto devido em cada operação fosse compensado com o montante cobrado nas operações anteriores.

No mesmo sentido, invoca o teor do artigo 20 da Lei Complementar 87/96, bem como o artigo 28 da Lei 7.014/96, reproduzidos.

Nota que a legislação de regência do ICMS anteriormente transcrita prevê, de forma clara, o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de bens adquiridos e utilizados no seu processo produtivo, salientando que no caso ora analisado, o ICMS aproveitado foi devidamente calculado considerando os estornos determinados pela legislação de regência do imposto.

Traz, em suporte ao seu entendimento, doutrina de Osvaldo Carvalho, complementando ter sido a técnica da não cumulatividade minuciosa e rigidamente tratada na Constituição Federal de 1988 que encerrou todas as hipóteses de exceções ao direito de crédito do contribuinte, vedando-o, tão somente, nas operações com mercadorias ao abrigo da isenção ou não incidência, podendo a legislação infraconstitucional dispor em sentido contrário apenas nestas hipóteses.

Fala restar indene de dúvidas que o termo constitucional “montante cobrado” significa montante devido, que na hipótese corresponde também ao montante recolhido, trazendo doutrina de Roque Carrazza, em trecho transcrito.

Frisa que o direito ao crédito do ICMS caracteriza uma relação jurídica autônoma cujo antecedente único é a incidência do imposto na operação anterior, mediante o respectivo destaque na nota fiscal, não se cogitando de mais nenhuma outra condição à vazão desse direito de abater ou compensar o referido imposto, à exceção das regras de estorno proporcional, devidamente aplicadas pela empresa quando necessário e na forma prevista na legislação de regência do imposto.

Sustenta que não há como se deixar de contestar a ilegalidade do estado da Bahia obstar o respectivo creditamento do ICMS decorrente das operações realizadas, sancionando-a, e no caso analisado, não restam dúvidas de ter havido a incidência do imposto na etapa anterior, devidamente destacado em documentos fiscais, bem como houve o estorno proporcional dos créditos, na forma como determinado na legislação estadual.

Ao restringir o crédito do imposto, a fiscalização da SEFAZ viola, ainda que de forma reflexa, o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal vigente, o qual assegura que nenhum tributo será criado ou aumentado a não ser através da lei, arremata.

A respeito, invoca ensinamento de Hugo de Brito Machado, para aduzir ser o tributo majorado por lei aprovado pelos próprios contribuintes, através de seus representantes, sendo o primeiro fundamento a manifestação legítima da vontade do povo.

Aponta que ao contrário do que ocorre no Poder Legislativo, o Executivo torna menos flexível a elaboração da norma, retirando-lhe a segurança jurídica, segundo fundamento do princípio da legalidade, implicando, assim, a legislação tributária, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei.

No momento em que a fiscalização veda o direito ao crédito, se dá a verdadeira majoração de tributos, pois aí a impugnante não poderá compensar o crédito pago em uma operação de aquisição de mercadorias com a totalidade de seus créditos fiscais, conclui.

A seguir, frente a hipótese de não ser declarada a nulidade do Auto de Infração, vê a necessidade de realização de diligência e/ou perícia, para que a fiscalização explicita, de forma clara, como efetivou a apuração dos créditos cujo estorno é aqui determinado, invocando o artigo 145 do RPAF/99, copiado.

Ainda nos seus termos, fundamenta o pedido na necessidade de se melhor 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 sua metodologia utilizada, apurando-se, dessa forma, qual o critério é o mais correto, apresentando quesitação para a hipótese de perícia.

Requer, ainda, a apresentação, a qualquer tempo, anexação de demonstrativos e/ou planilhas de cálculo destinadas a comprovar a correção do estorno de crédito por si levada à efeito, em comparação com as apurações constantes do Auto de Infração.

Conclui no sentido de não restarem dúvidas acerca da nulidade do Auto de Infração, visto que o mesmo não apresenta de forma clara, os critérios utilizados para o estorno dos créditos fiscais de ICMS, relativos às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo do imposto, e acaso superada, a improcedência do lançamento, conforme razões de mérito apresentadas.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 66 a 71, inicialmente, requer a reunião dos lançamentos que indica, para contemplar a economia processual.

Quanto à metodologia utilizada, aponta que o DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, C/C ART. 312 DO RICMS/12, que compõe os autos, indica nas suas colunas - títulos e subtítulos - os cálculos realizados a partir do CFOP das operações fiscais.

Registra, ainda, que todo o procedimento de auditoria realizado foi acompanhado por preposto da empresa autuada, e a instauração do processo administrativo fiscal denota o exercício da ampla defesa, bem como o contraditório, cujo marco ocorre no início do desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

Fala que a descrição da infração e o seu complemento, o demonstrativo de débito do lançamento tributário, o demonstrativo da falta de estorno do ICMS - operação de saída interna - artigo 264, XVIII, c/c artigo 312, do RICMS/12 cumprem as disposições contidas no artigo 142 do CTN e no artigo 39 do RPAF/99, sendo, ao seu perceber, incontestável o não acolhimento da preliminar de nulidade suscitada, inclusive, tendo em vista suas considerações consignadas em sua peça, no item III, acerca da matéria tributária, a revelar o entendimento sobre o lançamento tributário.

No mérito, esclarece se tratar o lançamento administrativo de falta de estorno de crédito fiscal relacionado com operações de saídas internas submetidas à redução de base de cálculo, tendo como enquadramento as regras do artigo 29, § 8º, da Lei 7.014/96, artigos 264, inciso XVIII, 268, incisos LIII, LIV, § 1º, 312, inciso II, §§ 1º, 4º e 6º do “RPAF/99”, copiados.

Indica que para quantificar o estorno de crédito fiscal relativo às operações internas de saídas submetidas à redução de base de cálculo, tem-se o DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, C/C ART. 312, DO RICMS/12, com os seguintes dados:

A – VLbICMS – valor da base de cálculo da operação fiscal de entrada;

B - ICMS da Operação – imposto relativo à operação fiscal de entrada;

$C = 4\% \times A$. ICMS Aliq = 4% - crédito fiscal relativo à operação de saída com redução de base de cálculo;

$D = B - C$. ICMS sujeito ao Estorno de Crédito;

E - % Saída Interna com RBC da Saída Total* - *Valor obtido do arquivo EFD_LivroSaída_a_partir_set_15_3;

$F = D \times E$. Estorno de Crédito Fiscal Apurado;

G - Estorno lançado na EFD - Saída Interna;

H - Estorno lançado na EFD - Importação;

I - Estorno lançado na EFD - Processo 032662/2019-3 - Denúncia Espontânea; e

J = F - G - H - I. Estorno não Lançado relativo à Operação de Saída Interna.

Tendo em vista a vigência da alteração do artigo 264, XVIII, do Regulamento do ICMS vigente, a partir de setembro/2015, o estorno de crédito fiscal possui comando normativo fixado pelo artigo 312 desse Regulamento, posto que não há regra para manutenção integral de crédito fiscal relacionado com operações internas de saídas submetidas à redução de base de cálculo, diz.

Logo, não cabe a alegação defensiva sobre a segregação das operações de saída sob 'CFOP's 'x.102' e 'x.152', vide arquivo EFD_LivroSaida_a_partir_set_15_3.

Menciona que o percentual de saída interna com redução de base de cálculo da saída total advém do arquivo EFD_LivroSaida_a_partir_set_15_3, como consta do DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, C/C ART. 312, DO RICMS/12, subtítulo "E", informação registrada, inclusive, no rodapé desse demonstrativo, citando como exemplo, no mês de setembro de 2015, valor de 35,84%.

Os créditos fiscais decorrentes das saídas sob CFOP 7.101 e 7.102, em virtude da imunidade tributária, estão contemplados no DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, combinado com o artigo 312, do RICMS/12, subtítulo "C", a diminuir o valor do ICMS da Operação, subtítulo "B", e indicar o valor do ICMS sujeito ao estorno de crédito, subtítulo "D". Logo, não cabe a alegação defensiva neste ponto, inclusive, por não discriminar as respectivas operações para, pelo menos, modificar a acusação fiscal.

Quanto ao fato de a empresa autuada considerar a norma específica do artigo 268, § 1º, do RICMS/12 para balizar os cálculos dos estornos oriundos das operações internas, manifesta que tal entendimento não deve prosperar, pois a regra regulamentar apresentada fixa o limite máximo do crédito fiscal, e não procedimentos com vistas ao estorno de crédito fiscal.

Frisa que no subtítulo "C", do DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, C/C ART. 312, DO RICMS/12, constam os valores representativos ao limite máximo mencionado e na medida em que a alteração regulamentar da exceção do artigo 264, inciso XVIII c/c artigo 268, incisos LIII e LIV, do RICMS/12, não contempla manutenção relativa às entradas e aos serviços tomados vinculados às operações internas de saídas submetidas à redução de base de cálculo, aplica-se as regras conferidas pelo artigo 29, § 8º da Lei 7.014/96 c/c artigo 312, inciso II, §§ 1º e 4º, do RICMS/12, tendo em vista, inclusive, a natureza jurídica de Isenção Tributária conferida ao Instituto da Redução de Base de Cálculo do ICMS, informa.

A afirmação do sujeito passivo sobre o uso no levantamento fiscal da totalidade das operações, inclusive, considerando aquelas operações amparadas pela não incidência do imposto, não deve prosperar, estende, justificando que no DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, C/C ART. 312, DO RICMS/12, o subtítulo "E" indica valores menores que 100%, enquanto na planilha Saída com RBC Interna do arquivo EFD_LivroSaida_a_partir_set_15_3, constam valores relativos, exclusivamente, às operações internas de saídas submetidas à redução de base de cálculo.

Para afastar, em definitivo, a argumentação defensiva, o fato modificativo apresentado carece de provas, razão pela qual, do exposto, mantém o lançamento tributário.

Quanto a citação de renomados doutrinadores, indica que o estorno de crédito fiscal lançado estabelece cumprimento da norma da não-cumulatividade e de forma direta, contempla o Princípio da Legalidade diante, inclusive, da aplicação das regras mencionadas na informação fiscal, e assim, a argumentação defensiva não deve prosperar.

Em relação a alegada necessidade de realização de diligência e/ou perícia, aponta que o Auto de Infração, o Demonstrativo de Débito e os demais demonstrativos indicam os elementos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo cumprindo normas atinentes ao lançamento tributário em questão.

Fala que a metodologia apresentada de forma detalhada, no DEMONSTRATIVO DA FALTA DE ESTORNO DO ICMS - OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA - ART. 264, XVIII, C/C ART. 312, DO RICMS/12 e nas planilhas do arquivo EFD_LivroSaida_a_partir_set_15_3, foram elaborados dos dados extraídos da EFD enviada pelo sujeito passivo, de modo a afastar a necessidade de realização de diligência ou perícia, e, ademais, realiza resistência ao mérito da acusação fiscal na sua plenitude, donde se constata que o presente processo administrativo fiscal está apto ao seu julgamento pelo CONSEF.

Conclui no sentido de que as argumentações defensivas, além de genéricas, não possuem o condão de afastar a acusação fiscal por ausência de verossimilhança às normas tributárias vigentes e, sobretudo, por carência de provas quanto à tentativa de modificação do lançamento tributário, o que faz incidir os artigos 140, 141 e 143 do RPAF99.

Arremata no sentido de que as informações acima, inclusive do impugnante, revelam a subsunção do fato imputado às normas tributárias vigentes na sua totalidade, e, portanto, ser o Auto de Infração procedente.

Em 29/10/2020, o feito foi convertido em diligência por esta Junta de Julgamento Fiscal, 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.

Igualmente destaca o recebimento dos arquivos inerentes ao procedimento fiscal realizado, em especial, dos demonstrativos elaborados para a quantificação do ICMS devido, de acordo com a fl. 17, na qual indica data da postagem, ciência e leitura do respectivo Termo de Intimação.

Contudo, para fins de cumprimento do requerido pela Junta de Julgamento Fiscal, junta, anexo, os demonstrativos elaborados, na forma da mídia de fl. 80.

Consta às fls. 84 a 100, intervenção processual do autuado, o qual, em linhas gerais, após resumir os fatos, refere que no período fiscalizado a redução da base de cálculo prevista no artigo 268, inciso LIII, do RICMS/BA, aplicava-se as operações de saídas internas dos insumos agrícolas, de forma que a carga tributária correspondesse a um percentual de 4% (quatro por cento), de acordo com reprodução do mesmo.

Consoante denota a leitura das memórias de cálculos no livro de apuração, presente no campo “estorno de crédito”, reafirma ter se utilizado do embasamento legal previsto no precitado dispositivo para apurar os valores dos créditos considerados como não aproveitáveis, e que a metodologia de cálculo do coeficiente de crédito fiscal efetivada pela Fiscalização Fazendária diverge daquela efetivamente prevista no RICMS/BA, sendo, portanto, diferente do seu método de apuração, 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.

Aponta ter a fiscalização estadual desconsiderado as informações contidas em memórias de estorno apresentadas, de modo a considerar, de maneira equivocada, os seguintes fatores para encontrar o método de estorno aplicado nas operações de vendas internas de fertilizantes.

No caso, para encontrar o coeficiente de aproveitamento do crédito fiscal, o agente fiscalizador deixou de segregar os CFOP apresentados na tabela que segue anexa à presente petição, 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 e desse modo, para apuração dos valores se faz necessário que sejam proporcionalizados apenas os créditos oriundos das operações de entradas das mercadorias de mesma natureza.

Da mesma forma, na composição de cálculos enviadas pelo agente Fiscal, não foi possível identificar os indicativos do CFOP 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 Constituição Federal, dispositivo legal transcrito.

De maneira convergente, o artigo 312, parágrafo 3º, inciso I, alínea “a” do RICMS/BA (reproduzido), igualmente possibilita a manutenção de créditos fiscais de ICMS destinados à exportação.

Foram, portanto, desconsideradas as saídas decorrentes de exportação, situação esta que não pode prosperar, visto que, conforme restou bem demonstrado, em se tratando de exportação há permissão legal para aproveitamento integral do crédito fiscal de ICMS, tendo andado mal o expediente fiscal, portanto, ao considerar a integralidade das saídas de mercadorias, de modo que deveria deduzir, do cálculo, as operações destinadas à exportação, conforme informações prestadas pela impugnante quando do processo de fiscalização.

Não sendo tais equívocos suficientes, o agente fiscal utilizou como embasamento legal de estorno ao crédito à regra geral prevista no artigo 312, inciso I, o qual prevê a necessidade de 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, assevera.

Destaca, quanto ao ponto, 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, já mencionado anteriormente.

No caso, diz ter aplicado 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, e, 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.

Além disso, refere que a Fiscalização Fazendária considerou no seu cálculo a totalidade das operações, inclusive, aquelas amparadas pela não incidência do imposto, tais como, remessa de armazenagem, simples faturamento, remessa para conserto, devolução de uso e consumo, devolução de ativo imobilizado.

No entanto, assegura ser amplamente sabido 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”. E essa circulação é a comercial, decorrente de uma operação de compra e venda! Ou seja, só incide o imposto na hipótese de ocorrer a efetiva circulação de mercadorias, que não ocorre nas operações acima mencionadas (remessa de armazenagem, simples faturamento, remessa para conserto, devolução de uso e consumo, devolução de ativo imobilizado).

Com efeito, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador

deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade (compra e venda), e, por conseguinte, tendo em vista a não incidência do imposto sobre as referidas operações, as mesmas não podem utilizadas para cálculo do coeficiente do respectivo estorno.

No mesmo sentido, fala não haver incidência do imposto no que se refere às operações de devoluções de ativo imobilizado e devolução de uso e consumo, por receberem o mesmo tratamento tributário, isto é, são operações que dizem respeito à anulação de débito e crédito fiscal.

Por fim, e não menos importante, tem que o Auto de Infração ora combatido está equivocado 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.

Isso porque, consoante o artigo 268, parágrafo 1º, do RICMS/BA, explica aplicar como metodologia de cálculo o coeficiente de estorno sobre a integralidade dos valores contábeis referente as entradas de mercadorias, sendo que, diante do resultado, multiplica-se pela trava de 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, tem como demonstrado ser totalmente equivocada a apuração de ICMS apresentada levada à efeito pelo Auto de Infração ora combatido, expediente fiscal que não considerou a realidade fática tanto das operações realizadas, quanto da sua escrita fiscal e dos elementos pela mesma apresentados quando do processo de auditoria fiscal.

Esclarece ter efetivado a análise da planilha do estorno de crédito (EFD Livro de entrada-2015 2017_Estorno de Crédito) 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.

Ficou claro, portanto, que o cálculo da Fiscalização não está em linha com as orientações previstas no artigo 268 do Decreto 13.780/2012, e artigo 29, parágrafo 8º, da Lei 7.014/96 (copiados), 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.

No cálculo para apuração do coeficiente de estorno, ou seja, relação entre os totais das saídas tributadas inerentes ao processo/operações das saídas internas, vê que, ao fim, a Fiscalização reconhece CFOP 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 13.780/2012, também reproduzido, reiterando a listagem em anexo, objeto da planilha “Anexo II_CFOP’s Alheios as operações”, onde apresenta os respectivos códigos.

Para bem ilustrar os fatos acima evidenciados, 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% (excluídas as operações evidenciadas na planilha “Anexo I_CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA IGUAL E INFERIOR A 4%”), que diz estar anexada à presente impugnação.

Dessa forma, o valor de lançamento do Auto de Infração reduz consideravelmente, apresentando um resultado final que denota que a empresa, inclusive, estornou valores a maior, sem que, portanto, restasse saldo para lançamento do crédito tributário, tudo conforme a planilha “ANEXO III – EFD_Livro Entrada_2015_2017_Estorno_de_Crédito_3”, igualmente prometidas de serem apensadas aos autos.

Reafirma não restarem dúvidas de que os cálculos apresentados pela Fiscalização para apuração do benefício fiscal que poderia vir a ser aproveitado não merecem prosperar, tendo sido demonstrado, portanto, e mais uma vez, a total improcedência do Auto de Infração ora combatido.

Aborda, a seguir, que da leitura do Auto de Infração denota que o seu objetivo principal, sem sombra de dúvidas, é efetivar a glosa de créditos de ICMS válidos que, por esta razão foram devidamente aproveitados, todavia, conforme tem como bem demonstrado, créditos por si tomados e que foram glosados pelo Auto de Infração ora combatido são válidos, razão pela qual a vedação quanto ao seu aproveitamento resulta em flagrante violação ao princípio da não-cumulatividade.

Aduz que a Constituição Federal de 1988, 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, invocando, neste sentido, o seu artigo 155, na parte em que consagra o princípio da não-cumulatividade, copiado.

Neste mesmo sentido dispõe o artigo 20 da Lei Complementar 87/1996, que seguiu à risca o comando do constituinte, na forma reproduzida.

Salienta que a não-cumulatividade também está prevista na legislação vigente no Estado da Bahia, conforme pode ser apurado a partir da leitura do artigo 28 da Lei 7.014/1996, também transcrita.

Nota, portanto, que a legislação de regência do ICMS acima mencionada prevê, de forma clara, o direito ao aproveitamento dos créditos decorrentes de bens adquiridos e utilizados no seu processo produtivo, devendo ser destacado que no caso ora analisado, o ICMS aproveitado foi devidamente calculado considerando os estornos determinados pela legislação de regência do imposto, invocando doutrina de Osvaldo Carvalho:

Regra-Matriz de Incidência do ICMS

- (A) Critério Material: realizar operação relativa à circulação de mercadorias entre pessoas distintas;*
- (B) Critério Espacial: âmbito territorial do(s) Estado(s) envolvido(s) na operação;*
- (C) Critério Temporal: momento da saída da mercadoria; saída da mercadoria do estabelecimento remetente;*
- (D) Critério Pessoal: Estado(s) envolvidos na operação (sujeito(s) ativo(s)) e Fornecedor; e,*
- (E) Critério Quantitativo (base de cálculo): valor da operação.*

Regra-Matriz de Direito ao Crédito do ICMS

- (A) Critério Material: crédito de ICMS incidente na operação de compra de mercadorias;*
- (B) Critério Espacial: Território do(s) Estado(s) envolvido(s);*
- (C) Critério Temporal: prazo previsto no(s) respectivo(s) regulamento(s) do ICMS;*
- (D) Critério Pessoal: Sujeito ativo e Estado (sujeito passivo); e,*
- (E) Critério Quantitativo: base de cálculo: valor da operação circulação da mercadoria e alíquota.*

A técnica da não-cumulatividade foi minuciosa e rigidamente tratada na Constituição Federal de 1988 que encerrou todas as hipóteses de exceções ao direito de crédito do contribuinte, vedando-o tão-somente nas operações com mercadorias ao abrigo da isenção ou não-incidência, podendo a legislação infraconstitucional dispor em sentido contrário apenas nestas hipóteses, alega.

Considera, da mesma forma, restar indene de dúvidas que o termo constitucional “*montante cobrado*” significa montante devido, que na presente hipótese corresponde também ao montante efetivamente recolhido, se estribando na doutrina de Roque Antônio Carrazza, reproduzida em trecho.

Nesse sentido, o direito ao crédito do ICMS caracteriza uma relação jurídica autônoma cujo antecedente único é a incidência do imposto na operação anterior, mediante o respectivo destaque na nota fiscal, não se cogitando de mais nenhuma outra condição à vazão desse direito de abater ou compensar o referido imposto, à exceção das regras de estorno proporcional do imposto, que foram devidamente aplicadas quando necessário e na forma prevista na legislação de regência do imposto, explícita.

Assim, realça, não há como se deixar de contestar a ilegalidade do Estado da Bahia obstar o respectivo creditamento do ICMS decorrente das operações realizadas, sancionando a Impugnante, e no caso ora analisado, não restam dúvidas de que houve a incidência do imposto na etapa anterior, devidamente destacado em documento fiscal, bem como houve o estorno proporcional dos créditos na forma como determinado na legislação estadual.

Ao restringir o crédito do imposto a Fiscalização acaba por violar, ainda que de forma reflexa, o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal vigente, o qual assegura que nenhum tributo será criado ou aumentado a não ser através de lei.

Pontifica doutrina de Hugo de Brito Machado, emendando que o tributo majorado por lei é aprovado pelos próprios contribuintes, através de seus representantes, sendo o primeiro fundamento a manifestação legítima da vontade do povo, e ao contrário do que ocorre no Poder Legislativo, o Executivo torna menos flexível a elaboração da norma, retirando-lhe a segurança jurídica, segundo fundamento do princípio da legalidade. Assim, a legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei.

No momento em que a Fiscalização Fazendária veda o direito ao crédito – se dá verdadeira majoração do tributo, pois aí não poderá compensar o crédito pago em uma operação de aquisição de mercadorias com a totalidade de seus créditos fiscais, e como decorrência do princípio da legalidade, somente lei pode fixar e alterar os principais elementos constitutivos dos tributos, ocasionando eventual elevação de carga tributária, arremata.

Não pode o Fisco, com arrimo em uma interpretação equivocada da legislação tributária vigente no Estado da Bahia, e com uma análise deficiente dos documentos fiscais que dão suporte aos créditos aproveitados pela Impugnante, e, mais ainda, desconsiderando os elementos apresentados quando do procedimento de auditoria fiscal, vir a exigir ICMS que de fato não é devido, e a partir do momento em que lhe é vedado o creditamento do imposto a que tem direito, está ocorrendo verdadeira majoração do tributo.

Assim, verifica que também em razão de violação reflexa ao princípio da legalidade, não há como prosperar o Auto de Infração ora contestado, o qual, também com base nesse argumento, merece ser julgado totalmente improcedente.

Em que pesem os argumentos até agora apresentados, que bem demonstram a improcedência do Auto de Infração ora contestado, deve aqui ser referida a necessidade de realização de diligência e/ou perícia, para que sejam comparadas as metodologias de apuração dos créditos levadas à efeito pela Fiscalização da SEFAZ/BA e pela empresa, explicitando-se, de forma clara, qual método de apuração do benefício é o mais correto.

No caso, argui estar a realização de diligência/perícia prevista no artigo 145, do Regulamento do Processo Administrativo (reproduzido), fundamentando o seu pedido diante da necessidade de melhor aclarar os critérios de apuração dos créditos a serem estornados conforme determinação do Auto de Infração ora combatido e conforme a apuração por si efetivada, com a apresentação

detalhada das duas metodologias de cálculo, apurando-se, dessa forma, qual critério é o mais correto.

Na hipótese de surgir a necessidade de realização de perícia ao invés de diligência, preventivamente, apresenta quesito a ser respondido, e ainda no que se refere ao contexto probatório da presente impugnação, requer a anexação, a qualquer tempo, de demonstrativos e/ou planilhas de cálculo destinadas comprovar a correção do estorno de créditos por si levada à efeito, em comparação com as apurações constantes do presente Auto de Infração.

Face ao todo exposto, requer seja recebida e devidamente processada a presente impugnação, para que, após a eventual realização de diligência e/ou perícia, seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, conforme preliminares e razões de mérito apresentadas na presente petição, afastando-se, dessa forma, o crédito tributário exigido pelo mesmo.

Protesta, outrossim, pelo direito à juntada a qualquer tempo de qualquer documento visando elucidar as questões postas em sede de impugnação, inclusive petição de rerratificação ou complementação da presente peça.

Retornando ao autuante, este registra (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.

Reafirma o entendimento da informação fiscal exposto na fl. 66.

No mérito, consigna que o demonstrativo relaciona operações fiscais sujeitas ao estorno dos respectivos créditos, diante da exceção do artigo 264, XVIII, combinado com o artigo 268, inciso LII e LIV, do RICMS/12.

Aponta que o subtítulo “C” indica valores relativos a carga tributária de 4%, de modo a cumprir norma fixada pelo artigo 312, § 1º do Decreto 13.780/12 e permitir a apuração do estorno de crédito fiscal para valores superiores à incidência da citada carga tributária.

Garante não caber acolhimento da assertiva do sujeito passivo acerca da exclusão de operações relacionadas do seu documento “Anexo II_CFOP’s alheios as operações”, pois infringe a norma fixada pelo artigo 312, § 4º do RICMS/12, razão e motivo para entender estar o feito apto a sua procedência.

Mantém a autuação em todos os seus termos, concluindo pela sua procedência.

Foram os autos enviados pelo órgão preparador em 21/07/2021 (fl. 144), recebidos em 22/07/2021 pelo CONSEF, e distribuídos a este relator em 27/07/2021 (fl. 144-v).

Presente na sessão de julgamento realizada em 03/12/2021, o advogado da empresa, Dr. Luiz Felipe Schmitt Müssnich, OAB/RS 44.671, em sede de sustentação oral entende ser a questão atinente a diversidade de critério de cálculo entre a fiscalização e a empresa, tendo as planilhas de cálculo efetivadas pela mesma sido apresentadas, reiterando o pedido de diligência já formulado.

Questionado acerca da afirmação quanto a operações de “transferências internas”, esclareceu que em verdade, a matéria diz respeito a transferências interestaduais.

Em relação aos arquivos elaborados e ditos enviados juntamente com a segunda impugnação apresentada, referente a diligência determinada, que não estariam nos autos, afirmou ter encaminhado a referida peça através dos Correios pelo sistema SEDEX.

Por motivo de não estar nos autos a mídia do demonstrativo arguido pelo contribuinte autuado, foi aprovada à unanimidade, a realização de diligência com o fito de intimar o contribuinte a apresentá-la em meio físico, devendo ser cientificado o autuante do referido demonstrativo, nela contido, a fim de que o mesmo o examinasse, prestando nova informação a respeito, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99 (fl. 145).

Em atenção ao quanto solicitado, o contribuinte foi intimado em 28/03/2022, através do Domicílio Tributário Eletrônico, para apresentação da mídia contendo os arquivos requeridos, sendo a ciência datada de 01/04/2022 (fl. 147), tendo protocolado requerimento (fls. 149 e 150), no qual pede a juntada da mídia contendo os apresentados originalmente com a impugnação.

Reitera que acaso surjam dúvidas, em especial na sua comparação com as planilhas e demonstrativos de cálculo realizadas pela Fiscalização, existe a possibilidade de realização de diligência ou perícia para fins de apurar ou ao menos aclarar qual cálculo melhor representa as determinações da legislação do estado da Bahia, na forma do artigo 145 do RPAF/99.

Lembra ser, tal pedido, a reiteração de outro de mesma natureza, anteriormente formulado, apresentando, inclusive, quesito a ser respondido.

Retornando mais uma vez ao autuante, este, de forma econômica se resume a informar que *“do entendimento exposto no auto de infração, fl. 1 e na Informação Fiscal, fls. 66 a 71, além da ausência de fato novo, fica mantida a acusação administrativa”*.

Presente na sessão de julgamento, o advogado da empresa, Dr. Luiz Felipe Schmitt Müssnich, OAB/RS 44.671, que em sede de sustentação oral pontuou, inicialmente o detalhamento do relatório, não vendo muitos aspectos a destacar quanto aos fatos.

Diz haver divergência entre o cálculo feito pela empresa e o cálculo feito pelo Fisco, tendo a autuada sempre a intenção para colher uma terceira opinião, a fim de dirimir a dúvida, reiterando a planilha de cálculo apresentada quando da impugnação, com a exclusão das operações de exportação, e de outros CFOP que entende não deveriam ser incluídos no cálculo do imposto tido como devido.

Se coloca à disposição para qualquer outro esclarecimento.

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 liame 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 carregou 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 inerente 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”.

Observe 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 extratores, 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, nematocidas, raticidas, desfolhantes, desseccantes, 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 extratores, 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.

Analisando 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, conseqüentemente, 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 defensiva posta.

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 oportuna, 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, ressaltando, 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, ressaltados 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 Carraza, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298574.0008/20-7** lavrado contra **TIMAC AGRO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERTILIZANTES LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no valor de **R\$ 1.236.575,16** acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “b” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR