

A. I. N° - 278906.0037/20-0
AUTUADA - SEMENTES PRODUTIVA LTDA.
AUTUANTE - GILMAR SANTANA MENEZES
ORIGEM - DAT SUL / INFAS OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13.03.2023

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0016-05/23-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Inconsistências formais e materiais comprometem a qualidade do crédito tributário, devendo o procedimento fiscal ser renovado. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Vale salientar de início que o presente relatório atende aos parâmetros de elaboração desenhados no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, sobretudo quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, inclusive adaptado para as sessões virtuais de julgamento.

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/12/2020, no valor histórico de R\$ 700.737,65, tem a narração abaixo:

Infração 01 – 02.01.03 – Falta de pagamento de ICMS em função do contribuinte ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

Em síntese e em outras palavras, foi ainda esclarecido o seguinte no corpo do auto de infração:

Nas vendas interestaduais de sementes de capins, no valor total de R\$ 14.598.701,01, utilizou-se o CFOP 6923 - Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem. Classificam-se neste código as saídas correspondentes às entregas de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em vendas à ordem, cuja venda ao adquirente originário foi enquadrada nos CFOPs 6118 - Venda de produção do estabelecimento entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem ou CFOP 6119 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem.

Como as notas fiscais de saída emitidas pela autuada, sob estes dois últimos códigos, totalizaram R\$ 2.663.775,00 e R\$ 268.125,00 respectivamente, percebeu-se uma diferença expressiva entre tais quantias e as saídas sob o CFOP 6923.

Ademais, as operações foram movimentadas em desacordo com os comandos do art. 340 do RICMS-BA.

O autuado não atendeu a intimação do fisco a fim de apresentar o Registro Nacional de Sementes de Mudas (conf. Lei 10.711/2003), além das notas fiscais de vendas do adquirente originário que acompanharia as notas fiscais de entrega emitidas pelo autuado, CFOP 6923, para verificações da citada diferença.

Enquadrou-se a conduta nos arts. 2º, I, e 32, ambos da Lei 7014/96, c/c o art. 332, I, do RICMS-BA, mais penalidade pecuniária tipificada no art. 42, II, “a” da Lei atrás mencionada.

Com o fito de dar lastro à postulação tributária, a autuante anexa, entre outros documentos (fls. 04/29): termo de início de fiscalização, intimações para prestação de esclarecimentos, demonstrativos analítico e sintético das operações alcançadas, resumo das saídas por CFOP e mídia eletrônica replicando os arquivos mencionados.

Após referir a tempestividade e cabimento legal da impugnação (fls. 33/39), o sujeito passivo:

Transcreve o art. 340 do RICMS-BA e garante que seguiu os procedimentos ali estabelecidos.

Esclarece que a operação de venda à ordem se caracteriza pela entrega da mercadoria ao destinatário, por conta e ordem do adquirente original. Portanto, seguiu perfeitamente a operação fiscal, como exige a legislação, a saber:

I. O vendedor remetente (a autuada Sementes Produtiva LTDA) emitiu nota fiscal de “Venda de produção ou de produto de terceiros, por conta e ordem” ao adquirente originário. Logo, foi emitida nota fiscal pelo fornecedor (vendedor remetente, a autuada) em nome do adquirente originário, a qual contém, dentre outros requisitos previstos na legislação, com fundamento no disposto no inciso II, alínea “b”, do art. 340 do RICMS/BA, as seguintes indicações:

- a) destaque do ICMS, quando devido;
- b) natureza da operação: "Remessa Simbólica - Venda à Ordem";
- c) CFOP: 5118/6118 ou 5119/6119

II. O adquirente original emitiu nota fiscal de “Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem” ao destinatário. Portanto, à venda realizada pelo adquirente original ao destinatário real da mercadoria, deverá ser emitido documento fiscal pelo adquirente original, de modo que assim foi cumprido; embora não ocorra a circulação do produto por meio dessa nota fiscal, com fundamento no inciso I do art. 340 do RICMS/BA, fez-se as seguintes indicações:

- a) destaque do ICMS, se devido;
- b) Natureza de Operação: Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário pelo vendedor remetente, em venda à ordem;
- c) CFOP: 5120/6120
- d) no campo “Informações Complementares” será indicado o nome, o endereço e os números de inscrição, federal e estadual, do estabelecimento que promover a remessa da mercadoria.

III. O vendedor remetente (a autuada Sementes Produtiva LTDA) emitiu nota fiscal de “Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem” ao destinatário. Portanto, a entrega da mercadoria ao destinatário foi por meio de documento fiscal emitido pelo fornecedor (vendedor remetente, o autuado), com fundamento no inciso II, alínea “a”, do art. 340 do RICMS/BA, com as seguintes indicações:

- a) documento fiscal em nome do destinatário;
- b) não destaque do valor do ICMS;
- c) natureza da operação: "Remessa por Conta e Ordem de Terceiros";
- d) CFOP: 5923/6923;
- e) alusão à nota fiscal de venda ao destinatário (CFOP 5120/6120).

Encarta na peça defensiva um diagrama retratando a operação triangular, abaixo reproduzido:



Conclui que o procedimento expresso no art. 340 do RICMS/BA foi atendido e que o seu perfeito cumprimento da relação triangular está demonstrado por intermédio das notas fiscais de “venda a

ordem, ao adquirente originário” e “remessa em venda a ordem, ao destinatário”, emitidas pelo autuado (que já estão em poder do agente fiscalizador).

Da mesma forma, todas as notas fiscais que apresentaram diferença, no entendimento do autuante, emitidas pelo adquirente originário (notas com CFOP 5120/6120), estão juntadas na presente defesa e também cumpre com os requisitos da triangulação, dado que acompanharam as notas fiscais de entrega de CFOP 5923/6923, emitidas pela “Sementes Produtiva”.

Em relação à grande diferença entre os valores das notas emitidas pelo vendedor remetente autuado (CFOP 6118/6119), quando comparados com as notas de entrega, também emitidas pelo vendedor remetente autuado (remessas pelo CFOP 5923/6923), todas em consonância com as emitidas pelo adquirente original (5120/6120), ponderou que:

I- A composição do preço de venda, realizada pelo contribuinte autuado (vendedor remetente) é composta pela soma: Semente (produto) + despesas + rentabilidade.

II- A composição do preço de venda, realizada pelo adquirente original é feita pela soma: Semente (produto) adquirida + royalties de germoplasma + royalties de biotecnologia + frete + despesas administrativas e operacionais + rentabilidade.

Assim, cada venda pode ter a formação de preço diferente, podendo ocorrer, por exemplo, venda de semente que não há o pagamento de royalties de biotecnologia, ou venda de semente com o frete FOB (Free On Board, o comprador assume os custos e os riscos do transporte), onde não ocorre o custo com o frete.

E como o adquirente original fica responsável em arcar com mais despesas e com todos os royalties referentes à comercialização aos titulares de tais tecnologias, é feita essa compensação no preço final.

Acrescenta que inexiste na legislação qualquer impedimento nesse sentido, qual seja, haver discrepância entre os valores das notas de “venda, por conta e ordem” quando comparadas com as “remessas, por conta e ordem”. Fica claro que a operação triangular, de venda à ordem, importa em duas operações de vendas distintas, que podem ter valores diferentes.

No intuito de resguardar segredo de ordem comercial, a nota fiscal de “remessa por conta e ordem” (CFOP 5923/6923) é emitida no mesmo valor da nota fiscal do “adquirente original” ao “destinatário” (CFOP 5120/6120), permitindo máxima segurança na operação, para não colocar a negociação comercial entre o vendedor remetente e o adquirente original em risco, no sentido de revelar o valor originário da operação e disponibilizar ao destinatário informações que “distribuiria” (sic.) uma vantagem competitiva.

Pede em tópico apartado a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN.

Juntados na contestação, entre outros documentos (fls. 40/63): relação das notas fiscais de remessa por conta e ordem (CFOPs 5923/6923), com as respectivas notas fiscais de venda por conta e ordem (CFOPs 5120/6120), certificados de inscrição no Registro Nacional de Sementes e Mudas – RENASEM e CD contendo arquivos, especialmente as notas fiscais referenciadas pelo contribuinte.

Em seus informes (fls. 65/67), o autuante:

Assegura serem improcedentes as alegações empresariais, na medida em que, não obstante a apresentação dos certificados RENASEM, a defendante não trouxe aos autos as cópias das notas fiscais originais de vendas do adquirente originário que deveriam acompanhar as notas fiscais de saídas (entregas) emitidas pela autuada (CFOP 6923).

Reproduz também o art. 340 regulamentar.

Alerta que a relação fornecida pelo sujeito passivo é “apenas uma tabela com os valores” (sic.), frisando ser necessária a exibição das notas fiscais emitidas pelo adquirente originário, haja vista

que, em consulta ao sistema desta Sefaz, as informações constantes no corpo da nota fiscal emitida pela autuada para entrega das mercadorias não constam na base de dados, observando-se ainda o disposto no art. 340, inciso II, alínea “a”, item ‘2’ do RICMS/BA. Neste sentido, acosta algumas notas fiscais que comprovam essa informação.

Sustenta a integralidade da postulação fiscal.

Juntada documentação fiscal, em meio físico e digital (fls. 68/73).

Vindo a discussão para este Colegiado mas sob outra relatoria, converteu-se o processo em diligência (fl. 78) para: (i) o autuante acrescentar à planilha de fl. 24 colunas indicando a alíquota e o percentual de redução de base de cálculo com a respectiva fundamentação, assinando todos os demonstrativos de sua autoria; (ii) depois desta providência, seja o autuado intimado a fim de oferecer nova defesa, no prazo de 60 dias; (iii) em seguida, prestar o fisco novas informações fiscais.

Atendida a diligência pelo autuante, com anexação de planilhas em papel e via CD (fls. 81/93).

Intimado o contribuinte via DT-e para manifestar-se acerca do novo informativo fiscal e documentação a ele acostada (fls. 94/95), nenhum pronunciamento veio aos autos.

PAF redistribuído para esta relatoria.

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Em sua sustentação oral, a representante do contribuinte mencionou que as operações se referem a sementes de soja e não a sementes de capim, inclusive este último tipo de semente citado não é produzido pelo estabelecimento autuado. Também observou que não recebeu a intimação para tomar ciência das peças processuais de fls. 81 a 93.

Eis o relatório.

VOTO

Antes de entrar na apreciação da cobrança propriamente dita, com enfrentamento das questões preliminares e de mérito, faz-se necessária uma exposição do que efetivamente perseguiu a autuação.

O diagrama encartado pela defendant revela-se como boa referência para começar a mostrar o que se está discutindo neste processo, mas agora essa relatoria faz acrescentar algumas observações fundamentais para a sua compreensão.

Vamos trazê-lo novamente:



Pois bem.

As operações envolvidas na autuação são apenas as vendas interestaduais feitas pela autuada ao adquirente originário (CFOPs 6118 e 6119), com destaque de ICMS, e as remessas interestaduais correspondentes (CFOP 6923), sem destaque do imposto.

Do exame feito pela auditoria da escrita fiscal da autuada, a movimentação destas operações durante o período afetado (setembro a dezembro de 2019) girou da seguinte maneira:

CFOP 6923	R\$ 14.598.701,01
CFOP 6118	R\$ 2.663.775,00
CFOP 6119	R\$ 268.125,00

A fiscalização estranhou a discrepância enorme entre a base de cálculo das vendas feitas pelo autuado para o adquirente originário e as remessas daquele, feitas por conta e ordem deste último: quase doze milhões de reais no quadrimestre.

As remessas interestaduais sob CFOP 6923 não têm debitamento de ICMS – reprise-se - e levam em consideração o valor de venda praticado pelo adquirente originário.

Já as vendas interestaduais feitas pelo autuado para o adquirente originário, repita-se, de montante bem inferior, cobertas pelos CFOPs 6118 e 6119, é que possuem débitos de ICMS e a partir deles, potencialmente, é feito o cálculo do imposto a ser pago em favor da Bahia. Segundo amostragem tirada das notas fiscais trazidas pela autuada no CD de fl. 63, a compradora originária, situada em Tocantins – a SEEDCORP HO PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE SEMENTES S.A.

Para a situação ficar ainda mais intrincada, as vendas feitas pelo adquirente originário (CFOPs 5120 ou 6120) gozaram de isenção de ICMS em seu Estado, conforme atestam as mesmas notas fiscais encartadas na mídia de fl. 63. Ou seja, em princípio - apenas em princípio e num primeiro impulso - não precisaria o adquirente originário utilizar-se do crédito fiscal oriundo das compras feitas junto ao autuado, pelo menos para fins de compensar-se de algum imposto a recolher.

A defesa empresarial veio na linha de que a discrepância acentuada entre as vendas feitas pelo autuado para o adquirente originário (CFOPs 6118 e 6119) e deste para o destinatário (CFOPs 5120 ou 6120) provinha de diferenças de preços praticados entre a autuada e o adquirente originário, de modo que, por sigilo comercial, para não espantar os clientes do adquirente originário, preferiu-se adotar nas remessas por conta e ordem a base de cálculo adotada por este último.

E que seguiu os procedimentos previstos no art. 340 do RICMS-BA, abaixo transcrito, não havendo vedação de qual base imponível se utilizar nas notas de remessa:

CAPÍTULO XXII DAS OPERAÇÕES DE VENDA À ORDEM

Art. 340. Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcelada da mercadoria a terceiro, deverá ser emitida nota fiscal (Conv. S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87):

I - pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos demais requisitos, o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá efetuar a remessa;

II - pelo vendedor remetente:

a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem valor das mercadorias e sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

1 - como natureza da operação, a expressão “Remessa por conta e ordem de terceiro”;

2 - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal de que trata o inciso I deste artigo, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;

b) em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos demais requisitos, constarão:

1 - como natureza da operação, a expressão “Remessa simbólica - venda à ordem”;

2 - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal prevista na alínea “a”, bem como o número de ordem, a série, a data da emissão e o valor da operação constante na nota fiscal de que trata o inciso I.

Feitas as devidas explicações, passemos à análise dos pedidos.

Em primeiro lugar, considero **prejudicado** o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A pura e simples interposição de defesa administrativa, por si só, já tira temporariamente a força do crédito tributário para ser executado até o encerramento da discussão na esfera administrativa. Isto é o que deflui do art. 151, III do CTN.

Também não faz sentido a observação feita pela representante da empresa na sessão de julgamento de 07.02.2023, no que tange a não ter conhecimento da diligência solicitada pela 5ª JJF. A intimação de fls. 94 e 95 aponta que a autuada tomou ciência em 22.6.2022 do teor da diligência, informativo fiscal respectivo e documentação consequente. Apesar de não haver pedido expresso, processualmente falando, a queixa empresarial **carezca de pertinência**.

Por outro lado, a postulação estatal definha em alguns pontos de conteúdo formal e material.

Em primeiro lugar, no corpo do auto de infração, faz-se referência a operações envolvendo **sementes de capim**. Em verdade, a mercadoria é outra: são sementes de soja, inclusive atestado pelos documentos fiscais trazidos pelo autuante, que **acusam a NCM 12011000 - Sementes e frutos oleaginosos; grãos, sementes e frutos diversos; plantas industriais ou medicinais; palha e forragem - Soja, mesmo triturada. - Para semeadura (sementeira)**.

O erro na descrição do produto aposto na **própria peça de exigência do crédito tributário** poderá comprometer a sua higidez mais adiante, trazendo prejuízos para o sujeito ativo.

Mas não é só isso. A fiscalização apontou em demonstrativo o montante das remessas por conta e ordem sob o CFOP 6923, aplicou a redução de base de cálculo de 60%, nos termos da cláusula primeira, inciso V, do Conv. ICMS 100/97 e cobrou o imposto daí resultante. Não foi feita a comparação de quantidades entre as notas fiscais sob o CFOP citado, as notas fiscais sob o CFOP 6118 ou 6119 e as notas fiscais emitidas pelo adquirente originário – trazidas pela impugnante – sob os CFOPs 5120/6120.

É bom dizer que em tese não se descarta a possibilidade de estarem dentro destas remessas interestaduais por conta e ordem (CFOP 6923) as vendas internas feitas pelo autuado para algum adquirente originário localizado na Bahia e este tivesse ordenado mandar entregar a mercadoria para destinatário situado em outro Estado. **A omissão deste detalhe não ficou devidamente explicada na autuação.**

Neste caso, as operações estariam sob os CFOPs 5118 e 5119, cujos montantes, extraídos da própria consolidação feita pelo autuante, somariam:

CFOP 5118	R\$ 4.529.710,30
CFOP 5119	R\$ 144.375,00

O que deveria ser objeto de autuação são as operações de vendas efetivadas pelo autuado para o adquirente originário, caso estas tivessem comprovação de evasão tributária.

Todavia, o fisco não trouxe aos autos elementos probatórios capazes de darem sustentação à cobrança efetuada.

Novamente em tese: há outros métodos de auditoria que poderiam cobrir a postulação estatal de mais robustez, inclusive, em sendo a hipótese, através do arbitramento da base imponível.

O que não pode ser factível é simplesmente tributar **todas** as remessas interestaduais por conta e ordem promovidas pelo autuado dentro do período alcançado, sem haver uma fundamentação jurídica e sustentação comprobatória razoáveis.

O que parece soar razoável – até o presente momento - é a alegação defensiva de autuado e adquirente originário praticarem preços diferentes, ainda que a margem bruta de um e outro estejam muito distantes. E este aspecto merece ponderação neste processo.

Recorde-se o que disse o contribuinte, transposto do relatório retro:

I- A composição do preço de venda, realizada pelo contribuinte autuado (vendedor remetente) é composta pela soma: Semente (produto), mais despesas, mais rentabilidade.

II- A composição do preço de venda, realizada pelo adquirente original é feita pela soma: Semente (produto) adquirida, mais royalties de germoplasma (Empresa Seedcop HO recolhe royalties em cima da semente produzida), mais royalties de biotecnologia (Cobrança de royalties para Multinacional Monsanto do Brasil Ltda, detida pela Bayer S/A, sobre o uso da tecnologia “INTACTA RR2 PRO”), mais frete, mais despesas administrativas e operacionais, mais rentabilidade.

Assim, cada venda pode ter a formação de preço diferente, podendo ocorrer, por exemplo, venda de semente em que não há o pagamento de royalties de biotecnologia, ou venda de semente com o frete FOB (Free On Board, o comprador assume os custos e os riscos do transporte), onde não ocorre o custo com o frete.

E como o adquirente original fica responsável em arcar com mais despesas e com todos os royalties referentes à comercialização aos titulares de tais tecnologias, é feita essa compensação no preço final.

São, definitivamente, políticas de custos e preços totalmente distintas, **não contrariadas pela auditoria**.

Todo este cenário contemplado no PAF enfraquece em demasia a exigência fiscal.

Assim, em face do disposto no art. 18, inciso IV, do RPAF-BA, é de se considerar **NULO o auto de infração**, em face da ausência de elementos fático-jurídicos com força capaz de determinarem com segurança a infração e o infrator, **sem prejuízo da unidade fazendária competente renovar – observado o prazo decadencial - o procedimento fiscal no intuito de dar melhor suporte à postulação estatal.**

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO o Auto de Infração nº 278906.0037/20-0**, lavrado contra **SEMENTES PRODUTIVA LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Deve a autoridade fazendária competente da circunscrição do contribuinte mandar renovar o procedimento fiscal, observados os limites da lei.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2023.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR