

PROCESSO - A. I. N° 233081.0002/15-0
RECORRENTE - CASA DO ADUBO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF n° 0048-02/19
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS / EXTREMO SUL

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0078-11/24-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. Comprova-se que a diferença lançada realmente se dá pela metodologia de cálculo feito pelo autuante, sem nenhum embasamento legal para que se faça o estorno de crédito no momento das entradas, sem que haja saída subsequente tributada conforme o art. 312 do RICMS. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 30 de setembro de 2015 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 62.598,63, além da multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 01.02.03. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2013. Consta a indicação do autuante de ser o lançamento “referente a insumos para o contribuinte, suja atividade econômica não se enquadra como estabelecimento agropecuário. Situação alterada com o decreto n°. 12.080 de 01 e 02 de maio de 2010 que promoveu a Alteração n.º 134 ao RICMS/97, dando nova redação aos incisos VI do artigo 104 e V do artigo 105, com efeito, a partir de 01/05/2010, e mantida nos Art. 264, inciso XVIII e Art. 310 do RICMS/12, aprovado pelo Decreto n.º 13.780 de 16/03/2012”.

Após a defesa inicial, fls. 28/43 e da informação fiscal fls. 85/91 o processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 12.03.2019, e julgado Procedente por unanimidade conforme voto abaixo:

VOTO

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

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos formais exigidos na norma para a sua validade, especialmente o artigo 142 do CTN e 39 do RPAF/99, havendo, pois, motivação e sustentação legal para a autuação.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

A acusação fiscal é a de que o contribuinte se creditou indevidamente de ICMS decorrente de aquisições de produtos agropecuários inseridos no Convênio ICMS 100/97, tendo o autuante asseverado que “referente a insumos para o contribuinte, suja atividade econômica não se enquadra como estabelecimento agropecuário”.

Tal afirmativa, de fato, não corresponde à realidade dos fatos, uma vez que as mercadorias que a empresa autuada adquire, e se tratam de produtos agropecuários, são objeto de revenda, e não se constituem em insumos a qualquer produção, não sendo a mesma equiparada a produtor rural, conforme reconhecimento da própria empresa em sua defesa.

Se num primeiro momento, a acusação poderia suscitar dúvida acerca do objeto real e efetivo do lançamento, o que poderia desaguar numa suposta insegurança quanto a infração e o infrator de que nos fala o artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, inclusive com reconhecimento do próprio autuante de que invocou

dispositivo legal por equívoco (artigo 29, § 2º, da Lei 7.014/96, ao invés do § 4º inciso II e o § 8º, do mesmo artigo), nos termos do artigo 19 do RPAF/99, “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”, isso não acontece, e supera tal falha, fazendo com que seja possível a análise de mérito da autuação.

Quanto a solicitação de realização de diligência/perícia, indefiro a mesma, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido tal pedido, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; 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; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o 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, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.

Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.

Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.

1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.

2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.

3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.

4. Agravo regimental desprovido.

Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1

Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA

Julgamento: 12/05/2015

Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA

Publicação: DJe 18/05/2015”

Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.

O mérito aponta que comercializando com isenção produtos enumerados no Convênio ICMS 100/97, em operações internas, o sujeito passivo mantém o crédito fiscal, não realizando o estorno previsto no artigo 29, § 4º inciso II, bem como o § 8º do mesmo artigo da Lei 7.014/96, segundo os quais, “é vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior” e “quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga”, respectivamente.

Além disso, o artigo 30, inciso I do mesmo diploma legal, estatui que “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 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”.

Sendo as aquisições tributadas, e as saídas isentas nas operações internas, estas, acaso mantido o crédito fiscal, desequilibraria a balança da não cumulatividade, uma vez que ao crédito apropriado pela empresa, não corresponderia qualquer débito do imposto, a equação da não cumulatividade ficaria desequilibrada, reitero, diante de um crédito fiscal sem o débito correspondente, o que contrariaria tal princípio, diversamente do afirmado pela defesa.

Importante ressaltar que não se discutem aqui as operações interestaduais, sabidamente tributadas, ainda que com redução de Base de Cálculo, mas sim, as operações internas de produtos agropecuários utilizados como insumos agrícolas pelos seus adquirentes, e, portanto, beneficiados com isenção.

A reforçar o entendimento da glosa do crédito, o autuante trouxe em seu amparo o teor do Parecer DITRI 6981/2014, datado de 26/03/2014, o qual traz como Ementa: “ICMS. CRÉDITO FISCAL. Estabelecimento comercial. Saídas interestaduais de insumos agropecuários abrangidos pelo Convênio 100/97, adquiridos em outras unidades da Federação. Possibilidade de aproveitamento do crédito, limitando ao percentual equivalente à carga tributária incidente nas saídas subsequentes. Aplicação do estorno proporcional do crédito, observado o limite de carga tributária. Lei Estadual 7.014/96, no art. 29, § 4º, inciso II, e § 8º, inciso II, c/c o art. 30; e RICMS-BA/12, art. 312, inciso I, e § 1º, c/c o art. 264, inciso XVIII, e art. 266, inciso III”.

Do mesmo, destaco o seguinte trecho: “a interpretação do art. 264, inciso XVIII do RICMS/12, disciplina a isenção do imposto nas operações internas com insumos agropecuários abrangidos pelo Convênio 100/97, é no sentido de que a manutenção integral do crédito somente alcança as entradas em estabelecimentos agropecuários, não se aplicando à Consulente, cuja atividade é comercial (grifei).

Tem-se, portanto, que os insumos agropecuários de que trata o Convênio 100/97, adquiridos em outras unidades da Federação e comercializados nos limites territoriais deste Estado com isenção do imposto, prevista no RICMS/12, 264, inciso XVIII, não geram crédito para a Consulente. Por outro lado, no caso de insumos adquiridos em operações interestaduais para serem revendidos a clientes estabelecidos em outras unidades da Federação, é possível o creditamento no percentual equivalente à carga tributária incidente nas saídas subsequentes”.

Ou seja: o entendimento é pela não manutenção do crédito fiscal, possível apenas para os estabelecimentos agropecuários, situação na qual não se enquadra o contribuinte autuado.

Da mesma maneira, e no mesmo sentido, posso mencionar o Parecer DITRI 11.598/2014, o qual somente admite a apropriação de crédito fiscal de mercadorias inseridas no Convênio ICMS 100/97 aos estabelecimentos reconhecidamente tidos como agropecuários, reiterando que a própria autuada reconhece não se enquadrar em tal condição.

Desta forma, plenamente aplicável o artigo 312, inciso I, § 1º do RICMS/12, o qual, a rigor, transcreve literalmente o conteúdo da lei estadual do ICMS.

Quanto a aplicação do artigo 264, inciso XVIII do RICMS/12, invocado pela defesa, a sua redação à época dos fatos geradores, previa, em relação à alínea “d”, vigente até 31/05/2016 que “são isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações: 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:... fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso”.

Ou seja: a manutenção do crédito fiscal é condicionada, conforme facilmente perceptível de sua redação, e diante do fato de a empresa autuada não se enquadrar na condição de “estabelecimento agropecuário”, de forma assumida na própria peça de defesa, e sim, ser estabelecimento comercial revendedor para os produtores, a manutenção do crédito fiscal não é possível.

Contrariamente ao argumento defensivo, o teor do artigo 155, § 2º, inciso II da Carta Magna, foi devidamente atendido e respeitado na autuação. Seria violado, sim, caso o crédito fosse mantido, consoante já citado linhas acima.

A base de cálculo foi devidamente apurada, sendo a proporcionalidade calculada em função das saídas, vez que, como visto, a legislação estabelece dois tratamentos tributários diversos para as operações com os insumos agropecuários: nas operações internas (isenção) e nas operações interestaduais (tributadas, ainda que com redução de base de cálculo). Assim, somente pela avaliação e análise das saídas é possível se apurar a proporção de vendas para o cálculo do imposto a ser estornado.

Quanto ao argumento defensivo de que o autuante deveria respeitar os créditos apropriados na entrada e verificar se os mesmos foram estornados nas saídas, a defesa não consegue trazer elementos de prova no sentido de comprovar que, no momento da venda de mercadorias em operações internas amparadas por isenção, realiza o estorno dos créditos fiscais correspondentes.

Por tais motivos, entendo o lançamento perfeito em seu conteúdo, e o julgo procedente.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente Recurso Voluntário.

Inicialmente alegou cerceamento do direito de defesa por negar à recorrente o direito de produção de prova pericial com finalidade de demonstrar acerto de contas, sendo indeferido pela Junta sob o argumento de que os dados do processo são suficientes para sua apreciação.

A seguir, argumenta que nos termos do art. 264 do RICMS são isentas do ICMS podendo ser mantido o crédito fiscal relativos às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações e o inciso XVIII aponta para as saídas internas com insumos agropecuários relacionados ao Convênio ICMS 100/97 e que o lançamento não merece subsistir haja vista os mencionados créditos foram devidamente apropriados e utilizados pela recorrente na forma da legislação aplicável conforme LC 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

Não obstante, o lançamento foi efetuado com base no art. 29 da Lei nº 7.014/96.

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Que a autoridade fiscal aplicou o dispositivo acima de forma equivocada. Conforme documentos anexados quando da impugnação, a recorrente realiza o devido controle de aquisição, identificando as entradas com créditos e quando das saídas das mercadorias a recorrente discrimina as internas das interestaduais a fim de realizar os estornos dos créditos relativos às mercadorias que foram posteriormente objeto de saídas internas efetuando o estorno de crédito correspondente.

Que o controle é adotado pela recorrente pois ao adquirir determinada mercadoria não há como prover se a sua saída será interna ou interestadual e sua aplicação está regulamentada no art. 312 do RICM, seguido à risca pela recorrente:

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;

§ 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;

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, decreto_2012_13780_ricms_texto_2021 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.

Por fim, impugna os cálculos realizados que considera o índice de proporcionalidade das vendas do mês sobre os créditos gerados neste mesmo mês, sendo que nem sempre as saídas e entradas daquele mês correspondem às mesmas mercadorias. Seria aceitável o procedimento somente na hipótese de todas as mercadorias entradas durante o mês fossem também objeto de saída naquele mesmo mês.

Não há que se falar em estorno com base no incide de proporcionalidade de saídas haja vista que não há fundamento legal para isto, muito mesmo quando da aplicação de tal índice gera estorno de um crédito relativo a uma mercadoria que sequer saiu do estabelecimento.

Em resumo, pretende a autoridade fiscal por via transversa impedir a recorrente de utilizar os créditos que lhe são devidos, adotando uma sistemática que além de não possuir embasamento legal, fere o princípio da não -cumulatividade insculpido no art. 155 da CF.

Pede pela procedência da impugnação apresentada afim de que se afaste a pretensão punitiva do ato de infração haja vista a legalidade da conduta da recorrente.

Em pauta suplementar do dia 13.07.2020 a 2^a CJF converteu o processo em diligência à Infaz de origem com o seguinte teor:

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente de decisão em primeira instância neste Conselho de Fazenda que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração da presente lide, lavrado em 30/09/2015, referente ao lançamento de ICMS no valor de R\$ 62.598,63 pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 01.02.03. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2013. Consta a indicação do autuante de ser o lançamento “referente a insumos para o contribuinte, suja atividade econômica não se enquadra como estabelecimento agropecuário. Situação alterada com o decreto nº. 12.080 de 01 e 02 de maio de 2010 que promoveu a Alteração n.º 134 ao RICMS/97, dando nova redação aos incisos VI do artigo 104 e V do artigo 105, com efeito, a partir de 01/05/2010, e mantida nos Art. 264 inciso XVIII e Art. 310 do RICMS/12, aprovado pelo Decreto n.º 13.780 de 16/03/2012”.

Após a impugnação inicial e a informação fiscal, a Junta acatou a procedência do lançamento, com decisão unânime, após recusar o pedido de nulidade do lançamento, com o argumento de que “quanto ao argumento defensivo de que o autuante deveria respeitar os créditos apropriados na entrada e verificar se os mesmos foram estornados nas saídas, a defesa não consegue trazer elementos de prova no sentido de comprovar que, no momento da venda de mercadorias em operações internas amparadas por isenção, realiza o estorno dos créditos fiscais correspondentes. Por tais motivos, entendo o lançamento perfeito em seu conteúdo, e o julgo procedente

O Recorrente contudo, alega que foi negado o direito à Recorrente de produção de prova pericial, com a finalidade de demonstrar o acerto das contas e do cálculo de ICMS realizado pela recorrente, atestando-se a sua quitação por compensação em razão da ausência de infração.

De fato, a Recorrente pugnou pela produção de prova pericial técnica, com a finalidade de verem esclarecidos os seguintes quesitos:

- 1) *Qual é o valor dado aos créditos de ICMS das operações de entrada de mercadorias com o uso do Convênio 100/97 no ano de 2013 na empresa Recorrente?*
- 2) *Do montante total do crédito, qual é o valor referente a operações subsequentes de venda interna/isenta de ICMS?*
- 3) *Qual é o montante do estorno dos créditos decorrentes de venda interna no exercício de 2013 que seria devido?*
- 4) *Qual foi o valor efetivamente estornado pela impugnante mediante compensação com créditos acumulados?*
- 5) *Os créditos de ICMS utilizados em vendas subsequentes interestaduais foram computados, quando da entrada, na proporção da base de cálculo reduzida?*
- 6) *Foram corretamente aproveitados os créditos interestaduais?*

Alega o Recorrente, que o controle dos créditos estornados é realizado mensalmente, conforme documentos

anexados na Impugnação, sendo emitido, também mensalmente, a respectiva Nota de Estorno de Crédito, em conformidade com os dispositivos legais e regulamentares. Tanto nas entradas que geram crédito quanto naquelas que são isentas ou não tributadas, a Recorrente destaca especificamente os créditos gerados e que podem ser apropriados.

Esta alegação, ao menos em parte se confirma como verdadeira, pois o demonstrativo do autuante às fls. 9, demonstra que em todos os meses o Recorrente estornou créditos tendo o autuante, para efetuar o lançamento, considerado apenas a diferença entre o que encontrou como estorno e o que foi efetivamente estornado. Contudo, não é possível afirmar que o cálculo do contribuinte esteja correto, pois o roteiro executado pelo autuante, não conferiu estes cálculos, pois apenas aproveitou o que foi declarado como estornado para comparar com seu cálculo.

Alega ainda o Recorrente, que não havendo a certeza quanto à destinação da mercadoria, é correto apropriar o crédito na entrada e, somente se a saída for interna (isenta, não tributada ou com redução de base) é que se procede ao estorno do crédito. Não fosse assim, desnecessário seria o artigo 312 do RICMS/12".

Que quando da autuação, "a autoridade fiscal interpretou equivocadamente a legislação ao afirmar que seria vedado ao contribuinte manter os créditos fiscais o que, consequentemente, alterou a forma como apurou os créditos que entendeu que deveriam ter sido estornados."

Diz ainda que o mencionado cálculo considera o índice de proporcionalidade das vendas do mês sobre os créditos gerados neste mesmo mês, sendo que **nem sempre as saídas e entradas daquele mês correspondem às mesmas mercadorias**. Seria aceitável o procedimento somente na hipótese de todas as mercadorias entradas durante determinado mês fossem também objeto de saída naquele mesmo mês. Acontece que nem todas as mercadorias adquiridas são vendidas naquele mesmo período. Determinadas mercadorias adquiridas em um mês podem, na verdade, registrarem saída em mês diverso.

Sustenta que o procedimento adotado pela autoridade fiscal é indevido, uma vez que impede a Recorrente de utilizar e manter os créditos a que tem direito. O cálculo apresentado viola claramente o disposto no artigo 312, I do RICMS/12, uma vez que se exige o estorno do crédito **somente no momento que ocorrer a saída isenta ou não tributada**.

Alega ainda, que o estorno dos créditos, portanto, deve ser realizado **no momento da saída da mercadoria**, por meio de controle de cada item do estoque, na forma como é realizada pela Recorrente. Que não pode ser considerado devido o procedimento de estorno com base em um índice de proporcionalidade que distorce a apropriação dos créditos e viola o direito à sua utilização.

Que em vista do exposto, considerado o indeferimento da produção de prova pericial requerida em sede de impugnação, reitera o pedido de produção de todas as provas em direito admitidas, sem exceção de nenhuma, especialmente pela produção de prova pericial conforme mencionado.

De fato, o próprio autuante diz textualmente à fl. 11, que mensalmente o Recorrente efetua estornos dos créditos, com base nas saídas internas não tributadas, para apurar o montante a ser estornado na sua escrita fiscal. Ressalta que o procedimento adotado pelo contribuinte gera manutenção do crédito referente às mercadorias não comercializadas no período, ou seja, mantidas no estoque e reitera que a manutenção do crédito fiscal é vedado para o contribuinte.

Assim é que no mês de janeiro de 2013, conforme demonstrativo de fl. 9, houve créditos totais pelas entradas de R\$ 44.717,88, e o autuante achou o índice de proporcionalidade de saídas isentas/tributadas, de 20,4%, achando crédito a estornar de R\$ 35.557,52, sendo que o Recorrente só estornou R\$ 23.191,34, porque alegadamente não vendeu todas as mercadorias que deu origem a este crédito de R\$ 44.717,88. Se tivesse vendido tudo, efetivamente o valor a estornar seria este, mas o autuante, cobrou a diferença de R\$ 12.366,18, que em tese, é o crédito das mercadorias em estoque, que não foram comercializadas em janeiro de 2013.

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;(...)

§ 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;

§ 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.

É certo que a legislação não detalha em minúcias a forma de estorno do crédito no presente caso, mas de acordo com o caput do art. 312, e inciso I o sujeito passivo não tendo certeza de como será efetuada a saída, se inteiramente isenta, se inteiramente tributada, ou apenas em parte isenta e em parte tributada, sendo esta circunstância imprevistível na data da entrada, deverá efetuar estorno proporcional, tendo os parágrafos 1º e 4º tratado do assunto, contudo sem estabelecer a metodologia precisa do cálculo do estorno e da proporcionalidade.

Contudo o autuante entendeu que pela vedação do crédito, entendeu de estornar os créditos aplicando a proporcionalidade das saídas isentas ou não tributadas, inclusive sobre as mercadorias em estoque no final do mês, e ainda não vendidas.

Tal metodologia significa, por exemplo, que o contribuinte tendo vendido uma ínfima parte das suas aquisições internamente, com isenção, como 1kg em 1.000 kg adquiridos, sendo este 1 kg representando 100% de saída isenta, isto implicaria no estorno de créditos sobre os 999kg em estoque.

Se no mês subsequente, o contribuinte vende todo o estoque restante para fora do estado, sendo portanto tudo tributado, não teria créditos a compensar, e teria de pagar o imposto destacado nas saídas, o que contraria o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Assim, tem razão o Recorrente quando afirma que “seria aceitável o procedimento somente na hipótese de todas as mercadorias entradas durante determinado mês fossem também objeto de saída naquele mesmo mês.

Assim sendo, considerando-se a metodologia equivocada do autuante, mas não havendo segurança quanto ao cálculo efetuado do Recorrente nos estornos, que considerou a proporcionalidade pelas saídas, sem incluir o estoque ao final do mês, o que considero correto, esta Câmara resolveu por converter o processo em diligência à INFRAZ DE ORIGEM, para tomada das seguintes providências:

PELO AUTUANTE:

- Intimar o Recorrente a apresentar seu memorial de cálculo dos estornos efetuadas sobre as vendas internas com isenção, de maneira a se aplicar a proporcionalidade destas vendas isentas, sobre as entradas com crédito fiscal, e se for o caso, lançar o valor remanescente a estornar, se não houver correspondência entre a quantidade de mercadorias saídas com isenção, e a quantidade de mercadorias entradas com crédito, e caso haja entradas com diferentes preços, efetuar o estorno mediante o preço médio mensal.

PELA INSPETORIA

Após o autuante produzir relatório da diligência, dar ciência ao Recorrente para que se pronuncie no prazo de 10 dias, e após dar vistas ao autuante, encaminhar o processo para este Conselho de Fazenda.

Em resposta, o autuante em relatório às fls. 205/208 diz que o método utilizado pelo contribuinte é satisfatório dentro de muitos possíveis e a utilização de outros métodos para levantamento de estornos não deve atingir substancialmente diferenças embora envolvam um trabalho homérico e questionável.

Intimado a se manifestar, o recorrente diz às fls. 215/19, que a autoridade fiscal procedeu à revisão dos cálculos e chegou à conclusão de que o procedimento foi equivocado e que concordou que “o método utilizado pelo contribuinte é satisfatório dentro de muitos possíveis”

Diante do exposto, requer Provimento ao Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de lançamento pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a março, junho, julho, setembro, novembro e dezembro de 2013. Consta a indicação do autuante de ser o lançamento “referente a insumos para o contribuinte, cuja atividade econômica não se enquadra como estabelecimento agropecuário.

Embora não se trate de estabelecimento agropecuário, mas comercial, esta não é a razão do lançamento, pois o próprio parecer DITRI apresentado pelo autuante, fl. 88, em que reforça o lançamento (PARECER 6981/2014), deixa evidente que o crédito que foi estornado não se deve à condição de ser estabelecimento comercial, já que há sim, possibilidade de aproveitamento do crédito limitado ao percentual equivalente à carga tributária incidente nas saídas subsequentes, devendo haver estorno proporcional ao crédito, mesmo sendo estabelecimento comercial.

Também o próprio demonstrativo do lançamento, fls. 14/15 já demonstra que se trata de estornos de créditos com base no índice mensal de saídas não tributadas.

Numa breve síntese da defesa do recorrente, este impugna os cálculos realizados, pois o autuante *“considera o índice de proporcionalidade das vendas do mês sobre os créditos gerados neste mesmo mês, sendo que nem sempre as saídas e entradas daquele mês correspondem às mesmas mercadorias”*.

Que seria aceitável o procedimento somente na hipótese de todas as mercadorias entradas durante o mês fossem também objeto de saída naquele mesmo mês. Não há que se falar em estorno com base no incide de proporcionalidade de saídas haja vista que não há fundamento legal para isto, muito menos quando da aplicação de tal índice gera estorno de um crédito relativo a uma mercadoria que sequer saiu do estabelecimento.

Em resumo, pretende a autoridade fiscal por via transversa impedir a recorrente de utilizar os créditos que lhe são devidos, adotando uma sistemática que além de não possuir embasamento legal, fere o princípio da não -cumulatividade insculpido no art. 155 da CF”.

Vejamos o que diz o voto recorrido no núcleo da fundamentação que manteve o lançamento:

Ou seja: a manutenção do crédito fiscal é condicionada, conforme facilmente perceptível de sua redação, e diante do fato de a empresa autuada não se enquadrar na condição de “estabelecimento agropecuário”, de forma assumida na própria peça de defesa, e sim, ser estabelecimento comercial revendedor para os produtores, a manutenção do crédito fiscal não é possível.

Contrariamente ao argumento defensivo, o teor do artigo 155, § 2º, inciso II da Carta Magna, foi devidamente atendido e respeitado na autuação. Seria violado, sim, caso o crédito fosse mantido, consoante já citado linhas acima.

A base de cálculo foi devidamente apurada, sendo a proporcionalidade calculada em função das saídas, vez que, como visto, a legislação estabelece dois tratamentos tributários diversos para as operações com os insumos agropecuários: nas operações internas (isenção) e nas operações interestaduais (tributadas, ainda que com redução de base de cálculo). Assim, somente pela avaliação e análise das saídas é possível se apurar a proporção de vendas para o cálculo do imposto a ser estornado.

Quanto ao argumento defensivo de que o autuante deveria respeitar os créditos apropriados na entrada e verificar se os mesmos foram estornados nas saídas, a defesa não consegue trazer elementos de prova no sentido de comprovar que, no momento da venda de mercadorias em operações internas amparadas por isenção, realiza o estorno dos créditos fiscais correspondentes.

Por tais motivos, entendo o lançamento perfeito em seu conteúdo, e o julgo procedente.

Percebe-se que o voto recorrido se pautou em afirmar o que diz a legislação quanto aos créditos fiscais de insumos agropecuários nas operações internas (isenção) e interestaduais (tributadas) e de que somente pela avaliação e análise das saídas é possível apurar a proporção de vendas, e que o recorrente não consegue trazer elementos de prova de que realiza o estorno.

Contudo, da leitura da impugnação inicial, verifica-se que o recorrente traz as mesmas argumentações do Recurso Voluntário - que a questão é do critério de cálculo adotado pelo autuante, que considera o estorno ainda que as mercadorias permaneçam em seu estoque, por meio de um índice que envolve a venda de outras mercadorias, pois as adquiridas em um mês podem ser vendidas em outro.

Pede inclusive diligência à fl. 42, para comprovar que fez os estornos no momento das saídas, mas isto foi negado pela Junta, daí seu argumento inicial no Recurso Voluntário, de que houve cerceamento de defesa pela recusa em se apurar a verdade material.

Tal fato é reforçado pelas notas explicativas do próprio autuante às fls. 11 que diz textualmente, que *“mensalmente o Recorrente efetua estornos dos créditos, com base nas saídas internas não tributadas, para apurar o montante a ser estornado na sua escrita fiscal. Ressalta que o procedimento adotado pelo contribuinte gera manutenção do crédito referente às mercadorias não comercializadas no período, ou seja, mantidas no estoque e reitera que a manutenção do crédito fiscal é vedado para o contribuinte”*.

Assim é que no mês de janeiro de 2013, conforme demonstrativo de fl. 9, houve créditos totais pelas entradas de R\$ 44.717,88, e o autuante achou o índice de proporcionalidade de saídas isentas/tributadas, de 20,4%, achando crédito a estornar de R\$ 35.557,52, sendo que o Recorrente só estornou R\$ 23.191,34, porque alegadamente não vendeu todas as mercadorias que deu origem a este crédito de R\$ 44.717,88. Se tivesse vendido tudo, efetivamente o valor a estornar seria este, mas o autuante, cobrou a diferença de R\$ 12.366,18, que em tese, é o crédito das mercadorias em estoque, que não foram comercializadas em janeiro de 2013.

Tal situação evidentemente passa pelo critério de cálculo adotado pelo autuante, que é diferente do método adotado pelo recorrente. O recorrente protesta contra esse método que considera o índice de proporcionalidade das vendas do mês sobre os créditos gerados neste mesmo mês, sendo que nem sempre as saídas e entradas daquele mês correspondem às mesmas mercadorias. Que seria aceitável o procedimento somente na hipótese de todas as mercadorias entradas durante o mês fossem também objeto de saída naquele mesmo mês.

Que não há que se falar em estorno com base no índice de proporcionalidade de saídas haja vista que não há fundamento legal para isto, muito menos quando da aplicação de tal índice gera estorno de um crédito relativo a uma mercadoria que sequer saiu do estabelecimento.

Em resumo, afirma que pretende a autoridade fiscal por via transversa, impedir a recorrente de utilizar os créditos que lhe são devidos, adotando uma sistemática que além de não possuir embasamento legal, fere o princípio da não-cumulatividade insculpido no art. 155 da CF.

Vejamos o que diz a legislação:

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;

§ 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;

Em recente julgamento neste Conselho de Fazenda, situação similar passou pelo crivo da PGE/PROFIS que emitiu parecer nos autos com o seguinte teor:

PROCESSO - A. I. N° 2794590017/19-9

RECORRENTE - BRF S.A

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO- Acórdão 5ª JJF nº 0027-05/19

Em resposta, o ilustre Procurador Dr. José Augusto Pinto Martins Jr, respondeu, em resumo, o seguinte (fls. 472/74):

Pois bem, consoante se verifica da dicção do art. 6º do Decreto nº 7799/00, em conjunto com o art. 1º do mesmo repositório legal, de fato, só poderia se concretizar de maneira adequada aos ditames forjados no incentivo fiscal quando da ocorrência de “operações subsequentes” amparadas pelo Decreto, ou seja, com redução de base de cálculo.

A redação da norma é clara, não existindo a nosso sentir, qualquer margem de interpretação em outro sentido.

Neste caso, importante realçar a técnica da não cumulatividade do benefício não poderá se cingir, numa visão estanque apenas das entradas no percorrer da circulação das mercadorias, prescindindo sempre duma entrada (crédito) e duma saída (débito) para se perfectibilizar.

Hugo de Brito Machado vaticina que dentro da lógica da dinâmica do ICMS, que o imposto a ser compensado é aquele que diz respeito às entradas de mercadorias e como tal, seguirão sendo objeto de circulação, e sairão do estabelecimento no qual entraram, restando presente a ideia de circularização. Logo, conclui-se que não se faz possível divorciar o benefício da ocorrência de operações de saídas subsequentes com o benefício.

Em face do exposto, entendo que com o amparo no Decreto nº 7799/00 e principalmente no mecanismo constitucional de não-cumulatividade, o recorrente deve fazer o estorno do crédito no momento das efetivas operações subsequentes de saídas beneficiadas, fazendo o ajuste posteriormente.

Os casos se assemelham. Da mesma forma que no Auto de Infração da BRF, o autuante fazia o estorno no mês das entradas, não importando se a mercadoria foi ou não comercializada com benefício fiscal, mediante o índice apurado de vendas com isenção no mesmo mês, porém relativo a outras mercadorias, já que muitas vezes a mercadoria ao adentrar o estabelecimento, sai em outro mês, havendo diferenças pelo fato do recorrente fazer o estorno no momento da saída beneficiada, nos termos do art. 312 do RICMS.

Assim é que para evitar o alegado cerceamento de defesa, dada a negativa da Junta em pedir diligência, e em busca da verdade material, foi solicitado ao autuante o seguinte:

- Intimar o Recorrente a apresentar seu memorial de cálculo dos estornos efetuadas sobre as vendas internas com isenção, de maneira a se aplicar a proporcionalidade destas vendas isentas, sobre as entradas com crédito fiscal, e se for o caso, lançar o valor remanescente a estornar, se não houver correspondência entre a quantidade de mercadorias saídas com isenção, e a quantidade de mercadorias entradas com crédito, e caso haja entradas com diferentes preços, efetuar o estorno mediante o preço médio mensal.*

Em resposta, o autuante diz às fls. 205/208 diz que o método utilizado pelo contribuinte é **satisfatório dentro de muitos possíveis** e a utilização de outros métodos para levantamento de estornos não deve atingir substancialmente diferenças embora envolvam um trabalho homérico e questionável.

Comprova-se que a diferença lançada realmente se dá pela metodologia de cálculo feito pelo autuante, sem nenhum embasamento legal para que se faça o estorno de crédito no momento das entradas sem que haja saída subsequente isenta conforme dia o art. 312 do RICMS.

Face ao exposto voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 233081.0002/15-0 lavrado contra **CASA DO ADUBO LTDA**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS