

**A. I. N°** - 279757.0063/14-9  
**AUTUADO** - FERTILIZANTES HERINGER S.A.  
**AUTUANTES** - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/02/2025

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0003-06/25-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. a)** SAÍDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS. Diante do não atendimento ao disposto na Cláusula primeira, § 2º do Convênio ICM 65/88 e artigo 29, inciso II, do RICMS/BA/97 vigente quando dos fatos geradores, condição obrigatória para o usufruto do benefício fiscal. Igualmente constatadas operações para município não contemplado com isenção do imposto. Infração mantida; **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração não contestada; **c)** SAÍDA DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS COM BENEFÍCIO DE ISENÇÃO DO IMPOSTO SEM COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO POR PARTE DA SUFRAMA. Operações destinadas a contribuintes estabelecidos na cidade de Manaus sem recolhimento do imposto. Os PIN apresentados em sede de impugnação não se apresentam como prova suficiente da internação das mercadorias. Infração mantida. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE IMPOSTO. Revisão fiscal alterou a metodologia de cálculo utilizada no lançamento, o que veio a reduzir a exação. Infração parcialmente mantida; **b)** OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE FEDERADA DE ORIGEM, SUPERIOR A ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Acusação carente de segurança quantos aos valores lançados, o que a torna nula; **c)** SAÍDAS SUBSEQUENTES DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE IMPOSTO. Aquisições de fertilizantes industrializados em outras unidades da Federação, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal. Ajuste realizado em sede de diligência reduz valor da exação. Infração mantida parcialmente; **d)** SAÍDAS SUBSEQUENTES DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DE IMPOSTO. Importações de fertilizantes industrializados, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal. A falta de comprovação do destino dos produtos resultantes da industrialização daqueles importados, faz com que a infração seja tida como nula, por falta de segurança quanto a infração; **e)** AQUISIÇÕES DE PRODUTOS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Comprovado o fato de os produtos arrolados na autuação serem destinados a uso e consumo da empresa. Infração mantida no lançamento. **3. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS, NA**

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS A CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Revisão fiscal realizada por estranho ao feito, acata parcialmente alegações defensivas, reduzindo o montante devido. Infração parcialmente mantida. 4. RECOLHIMENTO A MENOS. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIAS PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Posicionamento do STF, aliado a entendimento consolidado junto a Procuradoria Geral do Estado em Pareceres, faz com que, de ofício, a infração seja declarada insubsistente. Não acolhidas as questões preliminares. Não verificada a ocorrência de decadência parcial. Negado o pleito para realização de nova diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrada em 30 de junho de 2014 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 3.410.283,39, acrescido das multas de 60%, pela constatação das seguintes infrações:

**Infração 01. 14.01.06.** Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de ter se utilizado de isenção nas saídas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus, destinadas a empresas localizadas em municípios não beneficiados pela legislação, no valor de R\$ 149.687,21, bem como multa de 60%, para ocorrências nos meses de novembro e dezembro de 2010, janeiro, junho e outubro a dezembro de 2011.

**Informam** os autuantes: *“Realizou saídas para o Estado de Roraima de mercadorias Tributadas, produtos agropecuários, sem destaque e recolhimento do ICMS (municípios não beneficiados pela isenção), conforme demonstrativo A-1 – Saídas Roraima, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.*

**Infração 02. 02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de março a julho e outubro de 2009, maio a outubro e dezembro de 2010, janeiro a março, maio a dezembro de 2011, no montante de R\$ 2.031,62 e multa de 60%.

**Infração 03. 14.01.03.** Deixou de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção do imposto sem comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, em abril, julho, agosto, outubro e dezembro de 2010, no total de R\$ 21.152,16, com imposição de multa de 60%.

**Relatam** os autuantes: *“Realizou saídas para o Estado da Amazônia de mercadorias tributadas, produtos agropecuários – fertilizantes, sem destaque e recolhimento do ICMS sem confirmação da internação naquele Estado pela SUFRAMA, conforme demonstrativo A-3 – ZFM, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.*

**Infração 04. 01.02.26.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, no valor de R\$ 2.262.544,97, sugerida multa de 60%, ocorrências nos meses de janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011.

Consta a seguinte **informação** pelos autuantes: *“Referente às entradas recebidas em transferências de fertilizantes industrializados, de filiais estabelecidas em outras unidades da Federação, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal – Art. 104, Inciso VI, do RICMS/97,*

conforme demonstrativo B1 – Crédito Indevido Transf, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

**Infração 05. 01.02.23.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, montando R\$ 178.546,89, ocorrência lançada para os meses de maio, junho, agosto a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010 e janeiro a dezembro de 2011, sugerida multa no percentual de 60%.

Em **complemento**, os autuantes indicam: “Referente a entrada de insumos para produção de fertilizantes com base de cálculo superior à prevista no Convênio ICMS nº. 100/97 (erro na apuração da Redução da Base de Cálculo), conforme demonstrativo B2 – Crédito Indevido MP, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

**Infração 06. 01.02.26.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, sendo informado ser “Referente às aquisições de fertilizantes industrializados em outras unidades da Federação, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal – Art. 104, Inciso VI, do RICMS/97, conforme demonstrativo B3 – Crédito Indevido PA, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”. Valor da exação: R\$ 507.325,41, multa de 60%, ocorrências arroladas em janeiro a abril, julho a novembro de 2009, janeiro a abril, junho a dezembro de 2010 e outubro de 2011.

**Infração 07. 01.02.26.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, em abril de 2011, em R\$ 75.362,01, multa de 60%, sendo “Referente às importações de fertilizantes industrializados, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal – Art. 104, Inciso VI, do RICMS/97, conforme demonstrativo B4 – Crédito Indevido Importação, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

**Infração 08. 01.02.02.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 444,24, multa no percentual de 60%, diante da aquisição de atum, biscoitos, azeitonas, castanha do Pará, farinha de mandioca, espumante, maionese, panetone, pão de mel, queijo, sucos, conforme demonstrativo B5. Ocorrências em dezembro de 2010 e março de 2011.

**Infração 09. 06.02.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a consumo do estabelecimento, sendo as ocorrências lançadas para os meses de fevereiro e dezembro de 2009, março a maio, outubro a dezembro de 2010, fevereiro a novembro de 2011, com indicação de multa de 60%, sobre o valor do imposto em R\$ 19.790,64, de acordo com o demonstrativo B6.

**Infração 10. 05.02.02.** Efetuou saídas de produtos em transferências para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, entre maio a setembro e novembro de 2009, fevereiro a dezembro de 2010 e janeiro a junho e dezembro de 2011, representando o imposto devido, R\$ 193.398,24, multa de 60%, eis que “Referente às transferências de fertilizantes M. A. P. – 10-54/44 GR, Nitrato de Cálcio, Sulfato de Amônio, Superfosfato Triplo GR, Micro Total FTE BR 12 20, Micro Total Ulexita 18,5% B – 13,9% CA, Uréia, Óxido de Zinco 80% ZN, conforme demonstrativo A4 – Transf Abaixo Custo, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”.

A autuada, por representante legal devidamente constituído nos termos do documento de fl. 298, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 255 a 296, onde argumenta, inicialmente, que a exigência fiscal contida na autuação guerreada não merece subsistir, haja vista estar maculada por vícios de índole formal e material, consoante restará demonstrado.

Destaca que as ilegalidades cometidas pela fiscalização serão apontadas, em tópico próprio, de forma individualizada para cada uma das dez “infrações” contidas no Auto de Infração, salvo no

tocante ao tema decadência, inoccorrência de utilização indevida de crédito, inexigibilidade do ICMS por inoccorrência de inadimplência e inexigibilidade do ICMS por existência de crédito acumulado, aplicável a um grupo delas.

Aponta que como sabido, o ordenamento jurídico tributário estabelece um prazo para que o Fisco constitua definitivamente o crédito tributário e considerando que apenas após a lavratura do Auto de Infração o crédito tributário pode ser exigido, decorre a conclusão de que ultrapassado o prazo para a sua constituição, inviável se torna a exigência da exação.

Assevera ser essa a regra contida no inciso V, do artigo 156 do Código Tributário Nacional, devidamente reproduzido.

Já a Constituição Federal de 1988 dispôs em seu artigo 146, inciso III, “b”, copiado, que o tratamento a ser dado aos prazos decadenciais em matéria fiscal é de competência do legislador complementar.

Vê, assim, que o constituinte originário atribuiu, com exclusividade, à Lei Complementar a disciplina da matéria. Assim, nos termos postos pelo Texto Constitucional, apenas o legislador complementar é competente para dispor sobre o tema, sob pena de caracterização da inconstitucionalidade da norma.

Afirma que o Código Tributário Nacional, diploma legal com status de Lei Complementar, por sua vez, dispõe que o prazo de decadência para os tributos lançados por homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (artigo 150, § 4º, transcrito).

Considerando ter tomado ciência do presente Auto de Infração, em 07/07/2014, a conclusão a que se chega é a de que o crédito tributário relativo aos fatos geradores indicados no ato administrativo cujas datas de ocorrência antecederam 01/07/2009 estão extintos em razão do instituto da decadência.

Nesses termos, impõe-se a desconstituição parcial do presente Auto de Infração, garante.

Quanto a infração 01, argui que tal como registrado na descrição fática da imputação, a autoridade fazendária considerou que se utilizou de isenção em operações de saídas não beneficiadas pelo incentivo, haja vista que os municípios de destino das mercadorias não contavam com a fruição do aludido favor fiscal.

Ao contrário do sustentado pelos agentes fiscais, contudo, as saídas de produtos industrializados promovidas pela recorrente estavam acobertadas pela regra de isenção prevista no Convênio ICMS 65/88, rebate.

Nota da leitura do demonstrativo A1, elaborado pela fiscalização e anexa ao Auto de Infração, que o município de destino das mercadorias objeto das operações isentas é Boa Vista, no Estado de Roraima.

Com efeito, as saídas de produtos industrializados no país para destinatários localizados no Estado de Roraima se submetem à isenção veiculada pelo Convênio nº 65/88.

Reproduz a cláusula primeira do mencionado Convênio.

Lembra ter sido o benefício fiscal em questão, por sua vez, estendido aos municípios do Estado de Roraima, especialmente à capital Boa Vista, pelo Convênio ICMS 52/92, de 25 de junho de 1992, em sua cláusula primeira, copiada.

Desse modo, destaca que as operações realizadas pela impugnante e relacionadas no demonstrativo A1, do Auto de Infração estavam acobertadas pela isenção da incidência do ICMS, razão pela qual a exigência fiscal em questão não procede.

Para a infração 03, destaca que o Convênio ICMS 65/88 e outros que lhe seguiram estabeleceram a isenção do ICMS nas saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus e o condicionamento do benefício à comprovação do internamento da mercadoria pela SUFRAMA.

Em suma, portanto, para que as remessas de mercadorias pudessem se submeter validamente ao benefício fiscal previsto no mencionado Convênio era necessária a demonstração de que os produtos ingressaram na Zona Franca de Manaus.

Nesses termos, e com o objetivo de comprovar o internamento das mercadorias remetidas pela impugnante à Zona Franca de Manaus, informa estar anexar aos autos do presente processo os respectivos Protocolos de Ingresso das Mercadorias – PIN, emitidos pela SUFRAMA (doc. 03).

Observa no quadro que apresenta, que todas as notas fiscais relacionadas no demonstrativo possuem o respectivo PIN.

Diante do exposto, conclui pela improcedência da infração imputada, razão pela qual se requer, desde já, a desconstituição do ato administrativo que lhe dá suporte.

Analisando a infração 04, de início, destaca a incompletude da motivação jurídica ofertada pela fiscalização, uma vez que tal como já asseverado, os agentes fazendários elegeram os artigos 97, inciso I, e 124, do RICMS/97 (transcritos), como pressupostos de direito das infrações 04, 06 e 07.

Apona que a simples leitura dos artigos colacionados evidencia a carência de complementação na indicação dos fundamentos jurídicos do ato administrativo, sendo inequívoco o fato de que a descrição contida no Auto de Infração está incompleta, o que o macula de nulidade.

Firma que para que se obtenha uma tipificação minimamente clara e completa é necessária a conjugação do *caput*, do artigo 124 do RICMS/97, com, ao menos, um inciso, e a correlação do inciso I, do artigo 97 do RICMS/97, com, ao menos, uma alíquota, o que não se observa no caso objurgado.

Desse modo, a leitura do Auto de Infração questionado permite observar a clara insuficiência do apontamento dos seus pressupostos de direito. Insuficiência essa que resulta da incompletude da motivação do ato administrativo em referência, arremata.

Ressalta que com efeito, a não indicação ou a insuficiência na indicação dos pressupostos de direito que levaram a fiscalização concluir pela ocorrência do suposto ilícito denuncia o cerceamento do direito de defesa da impugnante, que, desconhecendo-os ou sem compreendê-los, não poderá exercer o seu amplo direito de defesa, conforme lhe garante a Constituição Federal.

Pretendendo garantir aos administrados a ampla e irrestrita defesa contra as imposições restritivas de direitos promovidas pelo poder público, o constituinte originário plasmou na Carta Constitucional de 1988 regra de natureza processual contendor de um direito fundamental e neste sentido copia os termos do artigo 5º, inciso LV da Carta Magna.

Aduz que o princípio da ampla defesa, uma das facetas do princípio do devido processo legal (artigo 5º, inc. LIV da CF/88), e que se espalha pela seara judicial e administrativa, propugna pela efetiva concessão de acesso do administrado às acusações que lhe são feitas, assim também pelo oferecimento de todas as condições necessárias à elaboração da mais estruturada defesa contra as imputações que sobre ele recaem.

Invoca doutrina de Bianca del Pilar de Souza Lara.

Sintetiza que ao poder público compete garantir aos administrados, sob pena de violação a direito fundamental e configuração da ilegitimidade do ato administrativo restritivo de direito, o mais amplo direito de articulação de sua defesa.

Também reproduz doutrina de Maria Rita Ferragut no sentido de ressaltar a importância da motivação para o controle do ato administrativo.

Garante que, entretanto, a observância de tal princípio não se apresenta no caso em questão, haja vista que, como demonstrado, a ausência de apontamento completo dos pressupostos de direito do ato impede a confecção de uma adequada defesa. Em síntese, o cerceamento está exatamente na falta de transmissão, ao administrado, das informações obrigatórias e necessárias ao aperfeiçoamento do ato e ao seu questionamento.

Ademais, fala ser princípio inafastável de Direito Administrativo o da motivação dos atos. Segundo o nobre princípio, no bojo dos atos administrativos devem ser declinados de forma clara, completa e congruente os pressupostos de fato e de direito que ensejaram sua edição, sob pena de, não o fazendo, macular-se do insanável vício da nulidade.

Ainda colaciona ensinamento doutrinário de Hely Lopes Meirelles a respeito.

Indiscutível, então, que no ato administrativo devem estar presentes todos os elementos necessários à total e plena compreensão do procedimento fiscal, bem como da norma imposta e infringida, o que, contudo, não ocorreu no caso em tela, finaliza.

De igual modo, traz decisão do STJ, em decisão da 1ª Seção, no MS 9944, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, em julgamento no dia 25/05/2005, copiada em trecho.

Argumenta que, seja por ausência ou insuficiência de requisito essencial (motivação), seja por cerceamento do direito de defesa da recorrente, deve ser julgado nulo o ato administrativo impugnado.

Para as infrações 04, 06 e 07, sustenta que, considerando-se a incompletude da motivação jurídica do ato administrativo, como visto no tópico precedente, restou à impugnante interpretar que a autoridade fiscalizadora confeccionou o Auto de Infração, com fundamento na tese de que a contribuinte não utilizou os produtos relacionados nos demonstrativos B1, B3 e B4, em seu processo produtivo, a despeito de isso não decorrer expressamente dos elementos do lançamento.

Após reproduzir o teor dos artigos 104, inciso VI e 20, inciso XI, alínea “c” do RICMS/97, explicita que, de fato, os produtos relacionados nos demonstrativos B1, B3 e B4, do Auto de Infração, são bens utilizados pela peticionária para a fabricação das mercadorias elencadas na alínea “c”, do inciso XI, do artigo 20 do RICMS/97 (fertilizantes).

Considerando o volume de documentos necessários à demonstração do que se afirma, colaciona elementos comprobatórios a título ilustrativo e requer prazo para a juntada dos demais, conforme entendimento dos eminentes julgadores.

As notas fiscais de saída de mercadoria, em anexo (docs. 04, 05 e 06), demonstram que industrializa fertilizantes, produto elencado no inciso XI, do artigo 20, do RICMS/97.

Aliás, o próprio estatuto social da pessoa jurídica, bem como sua razão social, comprova o que se alega, e as fichas técnicas que se junta à presente defesa (docs. 04, 05 e 06), por sua vez, evidenciam que os produtos relacionados nos demonstrativos B1, B3 e B4, elaborados pela fiscalização, foram utilizados na fabricação das mercadorias que saíram do estabelecimento da recorrente.

Analisa a seguir, o produto indicado no demonstrativo B1 cujo código (interno) é 27000000024475.

Como se extrai das fichas técnicas anexadas, a ordem de produção 101202509 (coluna 11 da planilha – doc. 04 – ordem de carga 813576), retrata que o produto de código 27000000024475 (FH Micro Total SLC Cu; Mn; Zn 24475 20% Cu + 24% Mn + 12% Zn – coluna 2) foi misturado com os produtos de código 10000000125188 (Ulexita 9 – B; 10 Ca 9,030% Ca + 9,170% B – coluna 14), 10018000000100 (Superfosfato Simples 18 GR MP 1100 18%P2O5 sol. CNA + H2O + 17,300%P2O5 TOTAL + 16% Ca + 12,860%S – coluna 14), 10046000000188 (Superfosfato Triplo GR MP 1188 45,890% P2O5 sol. CNA + H2O + 42,500% P2O5 TOTAL + 13%Ca – coluna 14) e 41000000022002 (Óleo Vegetal), para a produção da mercadoria de código 20028000610275 (FH Micro Total S. Triplo + S Simples P 00-28-00 + Micros 28%P2O5 sol. CNA + H2O + 14%Ca + 7%S + 0,202% B + 0,500%Cu + 0,600% Mn + 0,300%Zn - coluna 19).

Informa que no processo, foram utilizadas embalagens de Código nº 31030000000005 (coluna 14).

No que se refere ao produto de Código nº 27006000046475, por sua vez, relativo à Ordem de Produção de nº 101797153 (doc. 04), é possível constatar que ele gerou a fabricação do Produto nº 21030000066875.

A leitura das colunas 2, 7, 14 e 16, possibilita a visualização de que o produto de código 27006000046475 (Micro Total Fte BR 1230 c/Ca 046475 3% Ca + 5,400%B + 2,400% Cu + 6% Mn + 0,300% Mo + 27% Zn), constante no demonstrativo B1 do auto de infração foi utilizado, a partir da mistura com os produtos de códigos 10019000149100 (Superfosfato Simples GR MP 1100 19% P205 sol. CNA + H2O + 16% P205 sol. H2O + 20% Ca + 12% S), 11252000000188 (MAP 12-52/44-00 MP 1188 12%N Total + 52%P205 sol. CNA + H2O + 47,520%P205 sol. H2O), 12000000000300 (Sulfato de Amônio FR MP 20300 20%N Total + 22%S) e 41000000022002 (Óleo Vegetal), para a industrialização da mercadoria do código 21030000066875 (FH Micro Total NP 10-30-00 + Micros10% N Total + 30%P205 sol. CNA + H2O + 5%Ca + 8%S + 0,50%B + 0,060% Mn + 0,270% Zn).

No tocante aos itens do demonstrativo B3 (infração 06), destaca a utilização do produto de código 10000000126475 (FH Micro Total Manganês 30% Mn; S 3%S + 30%MN) na fabricação do produto de código 20820151246875 (FH Micro Total NPK 08-20-15+Micros 8%N Total + 20%P205 sol. CNA + H2O + 15% K2O sol. H2O + 1% Ca + 6%S + 0,800% Cu + 0,800% Mn + 0,600%Zn), conforme ordem de produção nº 101657088 – ordem de carga 1116787.

A aludida descrição se encontra registrada na ficha de produção em anexo (doc. 05).

Percebe que o produto 10000000126475 foi misturado com os produtos 10000000129100 (Cobre 10GR – Cu; S 3%S + 10% Cu), 10000600000188 (Cloreto de Potássio GR MP 1188 60% K2o sol. H2o), 10019000149100 (Superfosfato Simples GR MP 1100 19% P205 sol. CNA + H2O + 14,580%P205 sol. H2O + 20% Ca + 12%S), 11154000000188 (MAP 11-54/44-00 MP 1188 11%N Total + 54%P205 sol. CNA + H2O + 44%P205 sol. H2O), 12000000000300 (Sulfato de Amônio FR MP 20300 20% N Total + 24,120%S), 17002800002475 (Oxido de Zinco 80Zn 80%Zn) e 41000000022002 (Óleo Vegetal) para a fabricação do produto 20820151246875 (FH Micro Total NPK 08-20-15+Micros 8%N Total + 20%P205 sol. CNA + H2O + 15% K2O sol. H2O + 1% Ca + 6%S + 0,800% Cu + 0,800% Mn + 0,600%Zn).

Em relação às mercadorias relacionadas no demonstrativo B4 (infração 07), esclarece que duas toneladas do produto 10052340000452 foram utilizadas na fabricação de 80 sacos (duas toneladas) do produto de código 20052340000452, conforme ordem de produção nº 101854914 – ordem de carga nº 1247711.

A aludida descrição se encontra registrada na ficha de produção em anexo (doc. 06).

A industrialização retratada se refere ao acondicionamento da mercadoria adquirida em embalagens de 25kg, para fins de comercialização, nos termos do artigo 2º, § 5º, inciso IV do RICMS/97, reproduzido.

Argumenta que as notas fiscais de saída anexadas, com o registro produtos fabricados, comprova que as mercadorias resultantes das industrializações retratadas são bens comercializados pela impugnante e se inserem no rol da alínea “c”, do inciso XI, do artigo 20 do RICMS/97, ou seja, fertilizantes registrados no Ministério da Agricultura.

Entende ter restado comprovado que os produtos relacionados pela fiscalização, nos demonstrativos B1, B3 e B4, como mercadorias cuja aquisição demanda o posterior estorno do crédito, na verdade são bens utilizados pela recorrente na fabricação de mercadorias enumeradas no artigo 20 do RICMS/97, o que, nos termos do art. 104, inc. VI do RICMS/97, permite a manutenção do crédito de ICMS relativo a sua entrada.

Realça que o agente fiscal responsável pela confecção do ato administrativo que se contesta sequer apresentou indícios de provas de que os produtos relacionados nos demonstrativos B1, B3 e B4, não foram utilizados na industrialização de mercadorias relacionadas no artigo 20 do RICMS/97.

Compete, no entanto, à autoridade administrativa a comprovação do cometimento da infração que imputa ao contribuinte, sob pena de nulidade do Auto de Infração.

Desse modo, ainda que as mercadorias não tivessem sido utilizadas pela recorrente em seu processo produtivo, o que se admite apenas por esforço argumentativo, o lançamento mereceria

ser desconstituído por carência total de prova do cometimento das infrações relacionadas nos itens 04, 06 e 07.

De qualquer forma, com o objetivo de espantar eventuais dúvidas acerca do fato de que os produtos contidos nos demonstrativos B1, B3 e B4, são utilizados na fabricação de mercadorias indicadas no artigo 20, do RICMS/97, a impugnante requer, desde já, a realização de perícia técnica em seu estabelecimento, tal como lhe garante o princípio constitucional da ampla defesa e os artigos 123, § 3º (copiado) e 145, do Decreto nº 7.629/99.

Justifica ser justamente a complexidade do tema que demanda a realização de perícia fiscal.

Considera que os documentos colacionados para demonstrar que os produtos objetos da autuação foram efetivamente utilizados na fabricação de mercadorias previstas no artigo 20, do RICMS/97 são os únicos capazes de cumprir tal função.

Desse modo, na hipótese de restar dúvida ao eminente relator e aos demais conselheiros deste órgão de julgamento, o deferimento da realização da perícia é imposição do princípio constitucional da ampla defesa.

Diante de todo o exposto, afirma não proceder a alegação de utilização indevida de crédito fiscal, razão pela qual se impõe o afastamento da cobrança do imposto, da multa e dos acréscimos moratórios associados às infrações 04, 06 e 07.

Na infração 05, invoca o fato de o princípio da não-cumulatividade ter sido previsto originariamente pela Constituição Federal de 1988 para vigorar em relação ao ICMS, imposto de competência legislativa dos Estados e Distrito Federal, transcrevendo o teor do artigo 155, inciso II, § 2º, I da Carta Magna.

Argumenta que o intuito da elaboração de um regime não-cumulativo de tributação é justamente o de evitar, no ciclo de produção e circulação de bens, a repetição da imposição fiscal sobre os custos dos bens fabricados e comercializados.

Em razão da aplicação da regra em apreço se alcança a desoneração das etapas do ciclo produtivo, com a decorrente transferência do ônus ao consumidor final. Noutro giro, no curso da cadeia de circulação nenhum dos integrantes suporta o impacto econômico da exação, explica.

Fala propiciar o princípio da não-cumulatividade, por meio da sistemática do débito e crédito, uma antecipação parcial do tributo ao longo das etapas e concomitante compensação do montante pago pelo posterior componente do ciclo, de modo a se alcançar uma completa transposição da carga tributária ao último participante (consumidor final).

Em nosso ordenamento jurídico, o princípio da não-cumulatividade se concretiza, em relação ao ICMS, por meio da regra que determina a compensação do imposto devido na operação com o tributo cobrado nas anteriores, relata.

Divaga que o princípio da não-cumulatividade permite encontrar a neutralidade econômica ao longo da cadeia de circulação de bens. Isso repercute favoravelmente porque não prestigia a concentração das fases produtivas numa mesma empresa. Quando vigora a cumulatividade, tende-se à unificação do processo produtivo porque quanto maior o número de etapas, maior é a carga tributária, e, por decorrência, mais elevado é o preço do produto a ser alienado. Logo, a inexistência de um mecanismo de compensação prejudica os contribuintes dedicados a etapas isoladas do ciclo.

No regime da não-cumulatividade, o número de fases produtivas não interfere, sob o enfoque do ônus fiscal, na quantificação do preço final do bem, uma vez que, como vimos, o valor do tributo devido em toda a cadeia será aquele equivalente a uma única imposição fiscal incidente na última operação, argumenta.

Acrescenta ser inegável que o princípio da não-cumulatividade é norma que cria para o contribuinte um direito subjetivo exercitável perante a Fazenda Pública.

Direito esse que deve ser respeitado:

- a) pelo Poder Executivo, quando da prática dos atos administrativos necessários à arrecadação;
- b) pelo Poder Legislativo, que deve editar normas em consonância com o espírito do comando emanado da Carta Magna; e
- c) pelo Poder Judiciário, órgão responsável pela tutela de tal direito frente ameaça ou lesão posta em prática pelo Fisco.

Reputa inofensivo também o fato de que o direito de submissão à sistemática da não-cumulatividade ser uma garantia derivada do Texto Constitucional. Não bastasse isso, é relevante ressaltar que o princípio em questão é cláusula pétrea de nosso ordenamento jurídico. E a sua imutabilidade se justifica porque constitui direito fundamental do contribuinte, na forma do artigo 60, § 4º, inciso IV da CF/88.

A essa conclusão se chega porque, como visto, a norma em exame busca a neutralidade fiscal ao longo do ciclo produtivo, o que repercute na efetividade do princípio da livre concorrência, além de assegurar aos componentes das etapas de circulação intermediária um modelo que lhes garante não suportar o ônus da tributação. Acresce-se a isso o fato de que permite preços de produtos menos elevados ao consumidor final. Sendo assim, e levando-se em conta que o rol dos direitos e garantias individuais não é somente aquele contido no artigo 5º do Texto Constitucional, conclui-se que o princípio da não-cumulatividade é cláusula pétrea de nosso ordenamento jurídico. Significa dizer que em relação aos tributos para os quais a Carta Maior previu sua aplicação, o comando é imodificável, justifica.

Ressalta, contudo, que a não-cumulatividade é princípio de nosso ordenamento, afirmação da qual se extrai que ele se traduz numa orientação para a estruturação de todo o arcabouço normativo. Direcionamento este que se volta à composição de uma imposição fiscal neutra ao longo da cadeia produtiva e nem a lei ordinária, nem a lei complementar e nem mesmo a emenda constitucional podem pretender restringir ou abolir o conteúdo do princípio da não-cumulatividade. Com muito maior razão, há de se afirmar que os atos normativos do Poder Executivo não possuem o condão de disciplinar tal regime tributário.

Às normas infraconstitucionais, nessa matéria, apenas é permitido regulamentar, sem inovação material, o que foi previsto na Constituição Federal. Toda e qualquer regra que pretender restringir o âmbito de aplicação do comando constitucional estará maculada do vício de inconstitucionalidade, finaliza.

Argumenta que conforme se infere da redação do artigo 155, § 2º, I da CF/88, há determinação específica no sentido de que a não-cumulatividade seja levada a efeito por meio da “*compensação*” ou abatimento entre a quantia apurada como devida aos cofres públicos em determinada operação e o crédito relativo ao tributo “*cobrado*” na operação anterior. Significa dizer que do valor obtido como devido em relação a certa circulação de bem ou serviço (base de cálculo x alíquota), o sujeito passivo da relação jurídica tem o direito subjetivo de abater o montante correspondente ao tributo devido na etapa anterior.

Com esse procedimento, o sujeito passivo fica obrigado a recolher aos cofres públicos tão somente o saldo positivo do confronto entre o valor devido em razão da realização da operação atual e a quantia recolhida na anterior. Em outras palavras, o contribuinte apenas deve fazer pagamento à Fazenda Pública nas hipóteses em que o montante do tributo devido na operação atual supere quantitativamente a exação cobrada na operação anterior, explana.

Percebe, assim, que a regra posta pelo constituinte originário visa a anular o impacto econômico decorrente do cúmulo de fases expropriatórias no curso da cadeia produtiva.

Constata que se respeitado o princípio da não-cumulatividade se terá, numa cadeia de circulação ininterrupta, que o *quantum* arrecadado no final de seu transcurso é igual ao montante que seria arrecadado com uma única “*incidência tributária*” na operação final do ciclo. Desse modo, a vigência da regra da não-cumulatividade faz com que, economicamente falando, todos os

integrantes do ciclo sejam responsáveis pelo recolhimento antecipado de parcela da quantia devida, e o adquirente final arque com o ônus relativo à integralidade da dívida.

Frisa que a implementação desse regime de abatimento é obrigatória. A regra não pode ser desrespeitada pelos agentes administrativos responsáveis pela arrecadação e fiscalização do cumprimento da obrigação tributária.

Destaca, também, que o respeito ao princípio da não-cumulatividade constitui um direito subjetivo constitucional do contribuinte, impassível de restrição ou vedação por meio da legislação infraconstitucional.

Pontua que da análise do Texto Constitucional se extrai que, para fins de creditamento, exige-se tão somente que a operação anterior tenha feito nascer a obrigação tributária. E o direito ao crédito corresponderá ao valor do tributo cobrado/devido na aludida operação.

Se posiciona no sentido de que, nesses termos, a restrição pretendida pela autoridade administrativa, de considerar indevido o creditamento levado a efeito pela recorrente em razão do fato de discordar da legitimidade da forma de apuração do ICMS prevista na legislação do Estado de origem da mercadoria constitui inegável afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade.

Confirma ter sido o fundamento lançado pelo agente fiscal para a exigência do tributo e da multa ora questionados, o de que o contribuinte teria utilizado indevidamente o crédito proveniente das aquisições de matéria-prima em razão de erro na apuração da redução de base de cálculo contida na legislação da unidade federativa da origem.

Resume que o agente responsável pela confecção do lançamento deixa entrever pela indicação dos dispositivos transcritos, combinada com a descrição da situação fática motivadora do Auto de Infração, que a legislação dos Estados de Minas Gerais e de Sergipe, no ponto em que estabeleceu o procedimento de apuração da redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 100/97, afrontou o aludido ato normativo nacional.

Ainda que se admitisse a existência de efetiva divergência entre os procedimentos de cálculo da redução de base de cálculo previstos no Convênio nº 100/97 e na legislação dos Estados de Minas Gerais e de Sergipe, o que se admite apenas por esforço argumentativo, o impedimento ao aproveitamento do crédito em questão seria indevido.

E o fundamento de tal constatação está contido no próprio Texto Constitucional, como já adiantado, qual seja, o de que o contribuinte possui o direito de crédito correspondente ao valor do ICMS cobrado na operação anterior, nos termos do artigo 155, inciso II, § 2º, I da Constituição Federal já mencionado.

Lembra que a Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar o princípio da não-cumulatividade, repetiu o comando previsto na Constituição Federal de 1988 no seu artigo 19, transcrito.

Noutros termos, se, como no caso em apreço, o contribuinte promoveu o recolhimento do ICMS com base em imposição legal da unidade federada de origem, o direito ao crédito lhe deve ser conferido, sustenta.

Registra, a propósito, que a autoridade administrativa dirige sua inconformidade à legislação das unidades federadas de origem. Não se imputa aos contribuintes mineiros ou sergipanos a realização do cálculo do ICMS em descompasso com o previsto nas normas estaduais.

Na situação sob exame, com efeito, o imposto foi apurado e recolhido com base na legislação dos Estados de Minas Gerais e de Sergipe em vigor à época da realização das operações.

Desse modo, aduz que se o ICMS foi carregado aos cofres públicos em obediência às normas vigentes nos Estados responsáveis por editar a legislação aplicável às obrigações tributárias em questão, não há como se entender pela vedação ao respectivo crédito, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade.

Nos termos do disposto no artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88, o ICMS “*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias (...) com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou OUTRO ESTADO*”. Sendo assim, se o ICMS foi apurado e recolhido conforme a legislação de regência, inválida é a pretensão de vedar o direito ao crédito relativo à integralidade do respectivo montante.

Nesse sentido, se o imposto foi recolhido nos termos da legislação vigente, não há que se falar em pagamento a maior ou em excesso, mas sim em imposto corretamente cobrado, conclui.

De qualquer forma, se, eventualmente, a fiscalização pretende questionar a validade/constitucionalidade da legislação mineira ou sergipana, a via da penalização do contribuinte, tal como se observa no caso em questão, não é a mais adequada.

Relembra vigorar em nosso ordenamento jurídico o princípio da presunção de constitucionalidade das normas. Em outros termos, salvo na hipótese de manifestação do Poder Judiciário em contrário, o ato normativo se reputa válido e produzindo seus efeitos.

Admitir entendimento diverso representaria desvirtuamento da ordem jurídica em prol de um regime anárquico, no qual ninguém seria obrigado a cumprir as regras em vigor.

Considerando-se, então, que não há provimento jurisdicional *inter partes* ou decisão do Poder Judiciário com efeito *erga omnes* declarando a invalidade das normas dos Estados de Minas Gerais e de Sergipe, os alienantes das mercadorias adquiridas pela peticionária estão obrigados a se submeterem aos aludidos sistemas.

Em suma, portanto, imposto pago segundo previsão legal é imposto cobrado e, por isso, gerador do direito constitucional ao crédito.

Como se vê, portanto, a imposição fiscal em debate é inválida, razão pela qual se requer a desconstituição do ato administrativo guerreado.

Considera relevante observar que o Auto de Infração não contém a indicação clara do ponto em que se encontra a divergência entre a legislação das unidades federadas de origem com o Convênio ICMS 100/97.

Se o fundamento da autuação consiste na alegação de que o Convênio nº 100/97 estabelece forma de apuração da redução de base de cálculo diversa da prevista na legislação dos Estados de origem da mercadoria (MG e SE), competia à autoridade administrativa promover o apontamento da mencionada divergência, o que não ocorreu, garante.

Fala que a despeito da confecção do demonstrativo B2, anexo ao Auto de Infração, os agentes fiscais não se desincumbiram da tarefa de elucidar a diferença entre o modo de aferição da redução da base de cálculo veiculado pelo Convênio ICMS 100/97 e pela legislação mineira e sergipana.

Especialmente porque da leitura do Convênio ICMS 100/97 (copiado em suas Cláusulas segunda e quinta) não se extrai qualquer fórmula para o cálculo da redução de base de cálculo aplicável ao caso concreto.

Nota, portanto, que a ausência de dispositivos, no Convênio ICMS 100/97, prevendo a forma de apuração que a fiscalização lança como paradigma, combinada com a falta de esclarecimentos acerca da infração supostamente cometida, impede a formulação de defesa quanto ao aludido ponto, o que macula o Auto de Infração de nulidade.

A ausência de clareza na indicação da infração não possibilita sequer aferir se a fórmula de cálculo indicada pela fiscalização no demonstrativo B2 como correta (ou equivocada) é compatível com a supostamente prevista no Convênio ICMS 100/97.

Desse modo, entende que a imputação relativa à Infração 05 do Auto de Infração deve ser afastada por incompletude de motivação e violação ao princípio da ampla defesa, nos termos do artigo 18, incisos II e IV, “a” do RPAF/99, reproduzido.

Requer, portanto, o reconhecimento da nulidade do ato e a sua desconstituição, conforme determinação legal e constitucional.

Quanto a infração 09, consigna que com fundamento na tese de que a impugnante não promoveu o recolhimento do diferencial de alíquota relativo a aquisições de produtos destinados ao consumo do estabelecimento, a autoridade administrativa promoveu a constituição do ICMS supostamente devido, afirma.

Mostra, entretanto, que a constituição do crédito tributário se focou na diferença entre o diferencial de alíquota apurado e quitado pela contribuinte e o montante do imposto de mesma natureza que os agentes fiscais entenderam devido.

Ressalta, no entanto, que o demonstrativo confeccionado com o objetivo de orientar o cálculo do imposto supostamente não recolhido contém diversos equívocos traduzidos na inclusão de notas fiscais e de valores que não contam com respaldo legal.

Como cediço, o artigo 155, § 2º, inciso VII, alínea “a” e inciso VIII da CF/88, estabelece a obrigação de recolhimento da diferença entre a alíquota interestadual e a interna em relação às operações e prestações que destinem bens a consumidor final localizado em outra unidade da federação.

Argui que o demonstrativo B6, entretanto, contém operações e prestações em relação às quais o diferencial de alíquota não é exigível.

Confira-se, a título de exemplo, a Nota Fiscal nº 329, lançada no demonstrativo B6, no mês de dezembro de 2009 (doc. 07).

Trata-se de simples remessa de produto, classificada no CFOP nº 6949, e, por isso, não submetida ao recolhimento do diferencial de alíquota.

Já as Notas Fiscais nºs 642 (03/2011 – doc. 07), 4.087 (04/2011 – doc. 07) e .8883 (04/2011 – doc. 07), por sua vez, retratam operações de entrada realizadas com redução de base de cálculo, o que não foi considerado pela fiscalização para fins de apuração do diferencial de alíquota.

Já as Notas Fiscais nºs 293.815 (03/2011 – doc. 07) e 917 (03/2011 – doc. 07), se referem a operações submetidas ao regime de substituição tributária, nas quais, portanto, não há se falar em recolhimento do diferencial de alíquota.

Também registra casos de simples transferência de ativo entre filiais, em que as operações não estão sujeitas à incidência do ICMS, tais como registrado nas Notas Fiscais nºs 37.460 (04/2011 – doc. 07), 59.470 (04/2011 – doc. 07) e 483 (04/2011 – doc. 07).

Em razão do grande volume de documentos envolvidos, a demonstração dos equívocos cometidos se faz apenas a título ilustrativo e, desde já, solicita a concessão de prazo para a juntada de novos documentos.

Nesses termos, não procede a imputação da infração 09, razão pela qual sustenta e pede a sua desconstituição.

Subsidiariamente, requer que seja determinado à autoridade administrativa lançadora o refazimento do demonstrativo B6, de maneira a excluir dele as operações e prestações de serviços não sujeitas ao recolhimento do diferencial de alíquota e a adequar as bases de cálculo utilizadas ao que estabelece a legislação, especialmente nos casos em que o produto entrou no estabelecimento com base de cálculo reduzida, com substituição tributária, sem a incidência do ICMS, em decorrência de simples remessa ou se trata de transferência de ativo entre filiais.

Indica ter o órgão fiscalizador consignado na descrição fática das infrações 04, 05, 06, 07 e 08, que a impugnante se utilizou indevidamente de créditos de ICMS, pois não os estornou conforme impõe a legislação estadual e com fundamento na aludida descrição fática, aplicou à impugnante a sanção contida no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, transcrito.

Denota do dispositivo acima enunciado que a punição em comento decorre da utilização indevida do crédito fiscal, entretanto, no caso em apreço, a mencionada utilização não ocorreu.

Justifica que o próprio dispositivo utilizado como fundamento para a autuação registra a sua aplicabilidade aos casos em que “*não importe em descumprimento de obrigação principal*”.

Assevera que a unidade autuada acumula, historicamente, crédito de ICMS.

Em outros termos, nunca apurou débito do imposto no período fiscalizado, conforme se extrai da DMA colacionadas (doc. 08).

A título ilustrativo, aponta que o saldo acumulado do crédito de ICMS da peticionária ao final do período autuado (31/12/2011) era de R\$ 6.865.969,83.

Nesses termos, não ocorreu a utilização do crédito, o que desautoriza a tipificação pretendida pela autoridade fiscal.

Tal como consta na legislação estadual, o contribuinte pode utilizar o crédito de ICMS para: **a)** abater o imposto devido no mês; **b)** transferi-lo para outro estabelecimento; **c)** adquirir ativo imobilizado; e **d)** quitar dívida constituída em Auto de Infração, etc.

Explica que caso tivesse utilizado os créditos citados no Auto de Infração para fins de compensação com débitos de ICMS, certamente restaria materializada a falta de recolhimento ou o recolhimento a menor do imposto, o que, *in casu*, não aconteceu.

Reitera que o abatimento dos créditos de ICMS escriturados com seus débitos não foi levado a efeito, nem qualquer outro dos procedimentos de utilização de crédito elencados anteriormente, motivo pelo qual é flagrante o fato de os mesmos não terem sido utilizados.

O que se deu no caso sob apreciação foi o mero não estorno dos créditos nos livros fiscais, o que, inegavelmente, não configura sua utilização indevida, finaliza.

Prova disso é o fato de que o crédito permanece registrado e disponível para compensação com débitos, transferência para outro estabelecimento, etc., ainda que tal utilização possa ser considerada indevida pela fiscalização.

Como não ocorreu o efetivo aproveitamento dos créditos de ICMS escriturados pela empresa, indica que a norma jurídica responsável por impor a sanção ora cominada não é aplicável ao caso em apreço, haja vista não ter se configurado elemento fundamental do tipo, qual seja, a utilização indevida de crédito fiscal.

Ausente o pressuposto inculcado na abstração apto a autorizar a sua cominação ao caso concreto, conclui que o pressuposto material de sua aplicação não restou satisfeito. Diante disso, tem-se por insubsistente a multa exigida neste pormenor.

Ainda que se admita que a manutenção do crédito nos livros fiscais caracterize sua utilização indevida e motive a aplicação de multa de 60% do seu valor, o que se faz meramente a título de esforço argumentativo, a exigência da aludida penalidade de forma conjunta com a integralidade do montante relativo ao crédito não estornado, a título de imposto, inequivocamente não procede.

Por decorrência, a cobrança da quantia relativa aos acréscimos moratórios incidentes sobre o valor do imposto também não subsiste.

Diz que nos termos do artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 (reproduzido), a multa aplicada deve perfazer o montante de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, quando concretizada a sua utilização indevida.

Com base nisso, aduz que, no caso em tela, o valor do ICMS cobrado pela fiscalização contraria o dispositivo supramencionado, embora o mesmo tenha sido citado como fundamento do ato administrativo.

Isto porque, conforme discriminado no “Demonstrativo de Débito”, anexado ao auto de infração contestado, o Fisco, além de exigir o percentual de 60% (sessenta por cento) do crédito não estornado, a título de multa, também exige, a título de imposto (ICMS), quantia correspondente ao valor integral do crédito, o que tem como absurdo.

No que tange à infração 04, por exemplo, indica que a autuação consigna a cobrança do crédito fiscal (R\$ 2.262.444,97), somado a 60% deste crédito a título de multa (R\$ 1.357.526,84), e ao acréscimo moratório (R\$ 952.284,74), perfazendo um montante de R\$ 4.572.256,55, conforme demonstrativo de débito anexo ao Auto de Infração.

Todavia, o artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 prescreve apenas, de forma cristalina, que, quando da utilização indevida do crédito fiscal, será aplicada a multa de 60% do valor do crédito fiscal.

Reputa incoerente, portanto, a exigência do valor dos créditos, uma vez que a sua mera escrituração não gerou prejuízo à Administração Tributária. Conforme assinalaram os próprios autuantes, inexistiu falta de recolhimento ou recolhimento a menor de ICMS.

Além disso, deve-se afirmar que o RICMS, ao tratar dos créditos fiscais, não autoriza a cobrança dos créditos utilizados irregularmente pelo contribuinte. O que o regulamento permite é o estorno ou a sua anulação e a cobrança de multa equivalente ao valor de 60% dos créditos.

Menciona não haver na legislação, em especial nos dispositivos citados no Auto de Infração, autorização para a exigência do imposto no caso de não estorno do crédito. Assim, apenas a multa e o estorno poderiam ser exigidos, vez que a legislação apenas autoriza a cobrança do valor do imposto quando não ocorre o seu recolhimento.

Pensar de outra forma significa impor a mesma exigência para aquele que simplesmente não estorna o crédito e para aquele que efetivamente utiliza o crédito para abatimento com débito e deixa de recolher o imposto, haja vista que, no segundo caso, o artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 determina a aplicação da multa de 60%, além da cobrança do ICMS não recolhido, ou seja, a mesma exigência que se faz no caso examinado.

Aponta que as Câmaras de Julgamento Fiscal deste Colendo órgão, já pacificaram o entendimento que ora se defende, no sentido de que, após 27/11/07, a apropriação indevida de ICMS que não repercute no inadimplemento da obrigação principal (artigo 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96), gera apenas a obrigação de pagamento da multa de 60% e do estorno do crédito, não deflagrando o dever de recolher o imposto correspondente ao crédito fiscal.

Neste sentido, colaciona Ementa e trecho do Acórdão CJF Nº 0395-13/13.

Nesse contexto, tem como válido aferir que “estorno” consiste na retificação de um lançamento contábil, o que se dá mediante novo registro da quantia, dessa vez em outra conta (credora ou devedora), a fim de anular os efeitos do lançamento equivocado.

Denota que o estorno de um crédito fiscal em hipótese alguma se confunde com o pagamento ao Fisco do valor lançado equivocadamente.

Diante disso, conclui que, se mantida a presente autuação, a quantia efetivamente devida pela empresa se constitui no montante relativo a 60% dos créditos fiscais supostamente irregulares, devendo-se excluir do Auto de Infração as quantias afetas ao imposto e, consequentemente, os respectivos acréscimos moratórios.

Com base no argumento de que deixou de recolher o ICMS devido, as autoridades fiscais, no contexto das infrações 01, 02, 03, 09 e 10, introduziram no Auto de Infração a exigência de imposto, de multa (artigo 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96) e de acréscimos moratórios, arremata.

A aludida cobrança, no entanto, não procede, assevera, uma vez que, nas competências em que ocorreram os supostos fatos geradores/débitos, a empresa possuía crédito acumulado demasiadamente superior à quantia que, considerando-se cometida a infração, seria devida no mês.

A comprovação disso se faz a partir do confronto entre o valor exigido a título de imposto pelo suposto cometimento das infrações 01, 02, 03, 09 e 10, em cada mês, com o saldo de crédito acumulado para cada uma dessas competências.

Fala que a prova da existência e dos valores dos saldos acumulados de crédito de ICMS, nos meses em questão, está nas DMA em anexo (doc. 08).

Desse modo, considera não há que se falar em imposto devido (e os seus consectários multa e acréscimos moratórios), mas apenas em redução do valor do crédito acumulado, o que motiva a desconstituição da exigência combatida.

Ante o exposto, requer:

- a) o reconhecimento da insubsistência da integralidade do Auto de Infração, para que o mesmo seja desconstituído;
- b) subsidiariamente, a anulação parcial do Auto de Infração, no caso de reconhecimento da procedência de parte dos argumentos elencados na presente peça;
- c) o deferimento da realização de perícia técnica para fins de elucidação dos argumentos articulados em relação às infrações 04, 06 e 07, e para tal, conforme imposição contida no parágrafo único, do artigo 145 do RPAF/99, formula os quesitos a serem respondidos pelo ilustre perito.

Ainda em observância do parágrafo único, do artigo 145 do RPAF, indica o seu assistente técnico.

Considerando, por fim, o exíguo espaço de tempo para o levantamento da documentação envolvida nas dez infrações imputadas, requer a concessão de prazo para a juntada de novos elementos de provas.

Informação Fiscal prestada às fls. 465 a 470 pelos autuantes, em relação a arguição de decadência, após reproduzirem os termos dos artigos 150 e parágrafos e 173, inciso I do CTN e 965 do RICMS/97, concluem no sentido de não haver que se falar em decadência do crédito tributário à luz do que dispõe a Legislação Tributária, em especial, ao RICMS/BA.

Analisando a infração 01, afirmam ter comprovado não ter a autuada obedecido à condição imposta para fruição do benefício, nas saídas para o estado de Roraima, prevista no § 2º, da Cláusula primeira do Convênio ICMS 65/88, reproduzido.

Para a infração 02, argumentam serem saídas de mercadorias tributadas (sucatas), sem destaque e recolhimento do ICMS devido, para contribuinte não habilitado ao regime de diferimento, não tendo a empresa apresentado qualquer argumento defensivo.

Em relação à infração 03, dizem serem favoráveis a realização de diligência pela ASTEC, no sentido de que sejam verificados os documentos apresentados pela defesa, de fls. 328 a 363, uma vez que verificando a documentação acostada, não comprovaram a internação, razão para a manutenção da acusação.

Na infração 04, reforçam estar comprovado que a empresa se creditou do ICMS destacado nas entradas, em transferências de produtos industrializados (fertilizantes), cujas saídas internas foram amparadas por isenção, sem previsão de hipótese de manutenção.

Apontam não ter a autuada observado a literalidade do artigo 104, inciso VI, do RICMS/97 (copiado), onde está expresso que somente estabelecimentos agropecuários não se exigirá o estorno do crédito fiscal das mercadorias de que trata o artigo 20 do mesmo Regulamento.

Indicam que no caso de estabelecimento industrial, o benefício alcançará somente só, as matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação de fertilizantes.

Firmam que acaso não restringisse o legislador, as indústrias de fertilizantes se traduziriam em verdadeiras “indústrias” de créditos fiscais, meros “distribuidores” de fertilizantes, com produção centralizada em estados com incentivos fiscais (vide DESENVOLVE), sem geração de empregos para o nosso estado.

Assim, os produtos industrializados em outras unidades da Federação (fertilizantes), por outra unidade da autuada, e transferidos para comercialização na Bahia, não gozam do beneplácito da manutenção do crédito fiscal, conforme explicita o artigo 104, inciso VI, do RICMS/97 vigente à época dos fatos geradores, restringindo-se tão somente às matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação de fertilizantes.

Abordando a infração 05, argumentam se tratar de transgressão ao Convênio ICMS 100/97, tendo ocorrido erro na apuração da base de cálculo objeto de redução prevista no retro citado Convênio, nas transferências oriundas dos estados de Minas Gerais e Sergipe, na forma do demonstrativo de fls. 62 a 121, sendo tal matéria já analisada pelo CONSEF, conforme Acórdão JF N° 0226-04/13, cuja Ementa copiam.

Conforme se comprovam, garantem ter a autuada se utilizado de base de cálculo superior à prevista no Convênio ICMS 100/97, onerando o valor do ICMS devido ao erário baiano.

Já na infração 06, remetem ao fato de quando da apreciação da infração 04 a matéria ter sido explicada, apenas se diferenciando por serem aquisições de produtos industrializados em outras unidades da Federação, cujo crédito fiscal não encontra respaldo para sua manutenção no citado artigo 104, inciso VI do RICMS/97, sendo aqui operações de aquisições, ao invés de transferências.

Mesma situação para a infração 07, que se reporta a importação de fertilizantes industrializados do exterior, cujo ICMS foi recolhido no desembaraço aduaneiro.

Ressaltam não se tratar de importação de matéria prima, material secundário ou insumo utilizado na produção de fertilizantes, e sim, fertilizantes industrializados no exterior.

No caso da infração 08, dizem que o demonstrativo de fl. 167 não deixa dúvidas quanto a utilização indevida de crédito fiscal, se tratando de mercadorias destinadas ao consumo do estabelecimento.

Na infração 09, argumentam não haver o que se discutir quanto a exigência do ICMS diferencial de alíquotas, não recolhido ou recolhido a menor, sendo que o demonstrativo de fls. 168 a 197 faz prova do acerto da ação fiscal.

Por fim, para a infração 10, indicam que para as saídas em transferência abaixo do custo de produção, a empresa não apresentou argumentos ou números que descaracterizassem os apurados nos demonstrativos de fls. 198 a 238, sendo fato a aquisição de mercadorias com utilização do crédito fiscal, e a transferência abaixo do custo de aquisição.

Diante do exposto, concluem no sentido de não haver motivo ou razão capaz de modificar o entendimento inicial que alterem o crédito tributário ora discutido, requerendo a procedência do Auto de Infração.

Em 19/09/2014 a autuada protocolou petição na qual apresenta arquivo eletrônico com os elementos de prova que considera indispensáveis para o julgamento da impugnação interposta, reiterando o pedido de realização de perícia técnica, caso remanesçam dúvidas acerca da caracterização das infrações 04, 06 e 07 (fls. 504 a 506).

Acompanha mídia de fl. 514.

Distribuído para instrução e julgamento, o então relator em 28/11/2014 propôs e a Junta de Julgamento Fiscal acolheu a conversão do feito em diligência dirigida aos autuantes, com vistas a ser prestada nova informação fiscal, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99, apresentando os elementos e fundamentos de fato de direito que justificassem a manutenção ou a revisão do lançamento de ofício, com a juntada de novos demonstrativos, se necessários (fl. 517).

Em atenção ao quanto determinado na diligência requerida, às fls. 520 e 521 os autuantes dizem proceder a arguição defensiva de existência de saldo credor de R\$ 6.865.969,83 em 31/12/2011, apurado no Livro Registro de Apuração do ICMS e DMA do mês de dezembro de 2011.

Ressalvam que deste montante tem-se ali incluso o registro indevido dos créditos fiscais objeto das exigências das infrações 04 a 08, (R\$ 2.262.544,97 + R\$ 178.546,89 + R\$ 507.325,41 + R\$ 75.362,01/+ R\$ 444,24 = R\$ 3.024.223,52).

Registram que na data da lavratura do Auto de Infração ora discutido, a empresa já havia utilizado indevidamente no mês de novembro de 2012 o citado crédito fiscal, conforme prova o livro Registro de Apuração do ICMS e DMA de novembro de 2012.

No tocante à infração 03, dizem que, ante a apresentação dos documentos pela autuada (fls. 328 a 363), e não tendo acesso ao banco de dados da SUFRAMA, recorreram à ASTEC para confirmação, não acatando a documentação apresentada justamente por não terem podido confirmar as informações ali constantes.

Já para a infração 09, aduzem que o demonstrativo de fls. 168 a 197 faz prova do acerto da exigência fiscal, estando ali demonstradas que todas as operações aquisições/entradas de mercadorias da autuada passíveis de incidência do ICMS diferencial de alíquotas.

Concluem firmando que as mercadorias entendidas como ativo fixo na fl. 169, bem como gêneros alimentícios oriundos de outras unidades da Federação são passíveis de incidência do ICMS diferencial de alíquotas.

Por fim, consideram concluída a diligência.

Foi o contribuinte intimado do teor da informação fiscal de forma pessoal, à fl. 524, tendo sido concedido prazo de manifestação de dez dias, o que ensejou a protocolização da peça de fls. 526 a 535, na qual a autuada tece as seguintes considerações:

Nas infrações 04 a 08 demonstrou o não aproveitamento do crédito fiscal a partir da comprovação de que possuía saldo credor no período do levantamento fiscal.

Após reproduzir os apontamentos dos autuantes, assegura que os mesmos reconheceram o fato da empresa manter saldo credor durante todo o período objeto da fiscalização, ainda que defendessem a manutenção do Auto de Infração lavrado com base no argumento de que teria, posteriormente, em 11/2012 utilizado os supostos créditos utilizados indevidamente.

A respeito, destaca que o procedimento registrado na DMA de novembro de 2012 não se traduziu em aproveitamento do crédito fiscal acumulado, ao contrário do que assevera a fiscalização, apenas a modificação do registro dos créditos realizada pela empresa, que os transferiu do livro Registro de Apuração do ICMS para o livro Registro de Apuração do ICMS Especial, nos termos do artigo 316 do RICMS/BA (copiado), conforme intimação para correção recebida em 28/11/2012 (doc. 01).

Argumenta que a determinação legal busca a correta sistematização dos créditos tributários da empresa, que devem ser registrados em livro próprio, como forma, inclusive, de facilitar a análise dos respectivos documentos.

Assegura que até novembro de 2012 não promoveu a transferência dos créditos tributários acumulados até então para o livro especialmente destinado a este fim, sendo que os créditos vinham sendo registrados no livro Registro de Apuração do ICMS normal, em conjunto com as outras escriturações.

Lembra que por conta deste equívoco, a SEFAZ/BA a intimou para corrigir a aludida escrituração, de maneira a transferir os créditos acumulados em períodos anteriores do livro de apuração normal do ICMS para o livro especial.

Copia os termos do documento expedido pela SEFAZ/BA, ressaltando que a intimação sob exame estava acompanhada de planilha modelo que continha as orientações sobre como proceder (doc. 02).

Aduz que a planilha encaminhada esclarecia que para a transferência dos créditos acumulados dos meses anteriores - registrado, até o momento, no livro de apuração "normal" de ICMS para o livro de apuração "especial", deveria inserir no livro "normal" o valor do crédito a ser transferido

(R\$ 10.280.675,89) no item “outros débitos” e lançar no livro “especial” o mesmo valor, distribuindo-o, proporcionalmente, nos itens “crédito gerado no mês decorrente de isenção” (R\$ 10.248.590,74) e “crédito gerado no mês decorrente de redução de base de cálculo” (R\$ 32.085,15).

Pontua que tal procedimento excluiria os créditos acumulados nos períodos anteriores do livro “normal” de Apuração de ICMS e os incluiria no livro “especial” de Apuração de ICMS, procedimento adotado, como se percebe no doc. 03.

Reitera ter havido equívoco por parte dos autuantes, decorrente da não compreensão do procedimento de transferência dos créditos para o livro fiscal adequado realizada conforme determinado pela Receita Estadual.

Ao analisar apenas a página de início da DMA os autuantes não visualizaram o restante do documento, especificamente a página 06, na qual consta o “quadro 20” relativo ao destino final dos créditos da empresa, motivo pelo qual não procede o posicionamento pela manutenção da autuação, finaliza.

Reputa suficientemente comprovado não ter ocorrido utilização indevida de crédito no período do levantamento fiscal, nem mesmo em 11/2012, razão pela qual reitera os argumentos lançados na defesa apresentada, no sentido da total improcedência da exigência fiscal nas infrações 04 a 08 do Auto de Infração, o que impõe a anulação do aludido ato administrativo neste pormenor.

Ressalva que ainda se entendesse ter ocorrido em novembro de 2012 o aproveitamento indevido de crédito acumulado até então, as infrações 04 a 08 não poderiam ser mantidas, diante da absoluta impropriedade de se tentar legitimar o Auto de Infração em fatos ocorridos posteriormente ao período fiscalizado.

Destaca que o vício ocorrido, qual seja, a improcedência do pressuposto de fato do ato administrativo é causa de nulidade nascida com o próprio Auto de Infração e não pode ser suprida posteriormente.

Logo, diz carecer de motivação o ato administrativo que simplesmente indica a impossibilidade de promover a fiscalização dos documentos apresentados pelo contribuinte como seu pressuposto de fato.

Argumenta que a relação entre a administração pública e o administrado está submetida ao princípio da moralidade, donde se estrai o dever da autoridade pública em atuar com boa-fé no trato com o cidadão.

Vislumbra não ter como se sustentar que um ato restritivo de direito, como é o Auto de Infração, possa se fundamentar no fato de os autuantes não terem condições de confirmar a veracidade/autenticidade dos documentos apresentados pelo contribuinte, o que impõe a anulação da infração 03.

Por fim, para a infração 09, considerando a insubsistência dos argumentos lançados na informação fiscal, reitera os argumentos já postos na defesa apresentada.

Juntou documentos de fls. 536 a 550.

Encaminhada para os autuantes tomarem conhecimento da manifestação apresentada (fl. 551), estes, de forma sucinta assim se posicionam:

*“De ordem:*

*SAT/DAT/METRO/CPAF*

*Concluída a diligência saneadora determinada pela 4ª JFJ (fls. 420 a 423). Ciência dada à Autuada (fls. 424) com entrega dos anexos.*

*Apresentada Manifestação da Autuada (fls. 426 a 450). Cumpridos os trâmites legais, retornamos o PAF para que seja encaminhado ao CONSEF/COORD ADMINIST para fins de instrução”. (Mantida a redação original).*

Em 16/06/2015 o feito foi redistribuído para este relator, face ao afastamento daquele inicialmente designado, tendo, em 21/08/2015 sido determinada a realização de nova diligência, a fim de que o Inspetor Fazendário designasse servidor a fim de se posicionar sobre a manifestação do sujeito passivo apresentada às fls. 426 a 450, bem como em relação aos documentos colacionados pela defesa, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99, sendo o contribuinte devidamente cientificado de seus termos, com prazo para manifestação de dez dias (fl. 557).

Servidor estranho ao feito designado para cumprimento da diligência, às fls. 566 a 573 presta a informação fiscal requerida, onde após listar as infrações, registra que a empresa autuada não mantém mais saldo credor na conta gráfica do ICMS, em 2019, data do cumprimento da diligência.

De igual modo, registra ter constatado que a autuada não debitou na sua apuração, especificamente no livro de Registro e Apuração do ICMS, os pedidos de transferência de Crédito Fiscal Acumulado que se encontram em trâmite na Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Passando a analisar a infração 01, indica que no demonstrativo de fls. 19 a 23 estão relacionadas as saídas para contribuintes localizados no município de Boa Vista-RR e o imposto exigido, no total de R\$ 149.687,21.

Lembra que em sede de defesa a autuada reporta-se à Cláusula 1ª do Convênio ICMS 52/92, que estende ao município de Boa Vista-Roraima, o benefício previsto no Convênio ICMS 65/88 (fls. 258 e 259), e anexa documentação comprovando a internação das Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 19 a 23, nos municípios sob jurisdição da Zona Franca de Manaus (fls. 328 a 363), tendo os autuantes recorrido ao § 2º do Convênio ICMS 65/88, na Informação Fiscal (fl. 367), mantendo a acusação, consoante transcrição.

Confirma ser fato que o artigo 29, Inciso V, “b” do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, acoberta com a isenção às saídas para o Estado de Roraima, embora as Notas Fiscais acostadas pela autuada em sede de defesa (fls. 328 a 363) não destacam expressamente o abatimento do imposto do preço da mercadoria, na forma prevista no § 2º do Convênio ICMS 65/88 e Inciso II, do citado Artigo 29 (fls. 426 a 435).

Ressalva, que, porém, algumas operações destinaram as mercadorias para consumidor final e não para serem comercializadas ou industrializadas na Zona Franca de Manaus, conforme restringe o caput, do artigo 29 do citado RICMS/97, que reproduz.

Assim, garante ter excluído do levantamento fiscal as operações destinadas à comercialização mantendo tão somente as destinadas ao consumidor final dos fertilizantes (vide Anexo Heringer\_Saidas\_ZFM-01.xlsx).

Comprovada parte das alegações, retifica o demonstrativo de débito para R\$ 23.597,60, na forma da planilha apresentada.

Embora a infração 02, não tenha sido contestada, observou não ter a autuada comprovado o registro, nos livros fiscais próprios, do ICMS devido nas saídas de sucatas para contribuintes não habilitados a operar no regime de diferimento das Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fls. 28 a 30, restando comprovado que as operações foram realizadas sem destaque nos documentos fiscais e registro do imposto devido nos livros fiscais. A acusação não foi elidida.

Passando para a infração 03, reporta ter a autuada comprovado a internação e o registro na SUFRAMA das mercadorias objeto das Notas Fiscais relacionadas no demonstrativo de fl. 33, conforme documentação acostada das fls. 328 a 363.

Lembra que na Informação Fiscal de fl. 367, os autuantes opinaram por verificação, via diligência, da documentação acostada, e assim sendo, restou elidida a infração no valor de R\$ 21.152,16, à vista das provas apresentadas.

Analisando as infrações 04 e 06, indica que as saídas de fertilizantes no Estado da Bahia são amparadas pelo benefício da isenção prevista no Convênio ICMS 100/97 (fls. 146 a 152) e prevista no artigo 20 do RICMS/97 (fls. 138 a 145).

Fala que os estabelecimentos industriais (misturadores), situados no Estado da Bahia, distinguem-se dos atacadistas e varejistas, aqui também situados, pela prerrogativa de poderem manter o crédito fiscal das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação de fertilizantes que são comercializados no Estado da Bahia com isenção.

Reproduz a redação do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, recorrendo, ainda, ao artigo 111 da Lei nº 5.172/66, (CTN), para assegurar a restrição à manutenção do crédito fiscal prevista no inciso VI, do Artigo 104, do RICMS/97, igualmente transcrito.

Lembra terem os autuantes levantado, através dos demonstrativos de fls. 37 a 121, as entradas de matérias-primas, para serem utilizadas na produção de fertilizantes, e de fertilizantes (granulados/formulados) para utilização como matéria-prima na produção de outros fertilizantes e comercialização no estado em que deram entrada no estabelecimento, sendo que os valores exigidos a título de falta de estorno constam nos mesmos demonstrativos.

Informa que o estorno referente às entradas de matérias-primas é exigido na Infração 04 e fertilizantes formulados na Infração 06, destacando que a escrituração e controles internos da autuada são excelentes, inclusive, nominal com códigos diferentes as entradas de uma mesma mercadoria se adquirida no Estado, em outra unidade da Federação ou recebida em transferência, em se tratando de matéria-prima.

Nesta revisão, fala ter calculado o valor do ICMS médio mensal nas entradas, por espécie de mercadoria, oriundas de outras unidades da Federação, ao passo que os autuantes utilizaram o da última entrada, tendo sido o valor do ICMS médio apurado multiplicado pela correspondente mercadoria cuja saída se deu com o benefício da isenção, onde apurou o valor a ser estornado.

Confrontou as quantidades das saídas isentas, por espécie de mercadoria, com a correspondente entrada onde restou comprovada a saída em quantidade inferior à entrada. Tal fato evidencia que a diferença foi utilizada na produção de formulados mantendo-se, portanto, o devido crédito fiscal de ICMS dessas mercadorias (utilizadas na produção de fertilizantes).

Após os devidos levantamentos e cálculos o demonstrativo de débito da infração 04 restou retificado na forma apresentada, no montante de R\$ 1.418.959,84, ao passo que na infração 06, cujo demonstrativo foi igualmente modificado, o crédito tributário passou para R\$ 23.621,86.

Informa que todos os demonstrativos se encontram anexos à diligência saneadora impressos e/ou em mídia.

Por sua vez, na infração 05, constatou que os cálculos realizados pelos autuantes, apresentam erro na base de cálculo. Isto porque utilizaram como valor da operação o valor total da Nota Fiscal, onde estava deduzido o valor do desconto do ICMS repassado ao adquirente da mercadoria, conforme Cláusula do Convênio ICMS 100/97.

Assim, uma vez considerando o valor do produto como a base de cálculo da operação, antes do repasse do desconto previsto no Convênio ICMS 100/97 não apurou nenhum valor a ser reclamado a título de crédito fiscal do ICMS acima do previsto na Legislação Tributária.

Relativamente à infração 07, lembra ter a autuada juntado à fl. 406, cópia da Nota Fiscal nº 451 (entrada, de sua emissão) da importação do exterior de FOSTATO MONOPASSICO 52% P2O5 SOL. EM H2O 34% K2O SOL. EM H2O. Nela, o destaque do ICMS de R\$ 38.386,15, recolhido em 22/03/2011.

No que pese ter também juntado a Nota Fiscal nº 29.544, da mesma mercadoria, sob CFOP 5101, para o Estado da Bahia, com isenção, tal fato, a princípio, corroboraria com o entendimento dos autuantes.

Entretanto, seu entendimento é de que as referidas operações não deveriam ter sido tributadas por se tratarem de fertilizantes, sejam na qualidade de matéria-prima ou formulado, conforme preconizava o artigo 20, inciso XI, alínea “c” do RICMS/97, que copia.

Portanto, entende que à autuada é devida a utilização do crédito fiscal uma vez que, salvo melhor juízo, o ICMS foi recolhido indevidamente, e logo, não trata de estorno de crédito fiscal de saídas beneficiadas com a isenção prevista no artigo 20, XI, “c” do Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, mas tão somente a recuperação do crédito fiscal recolhido ao Erário numa operação beneficiada pela isenção – importação de fertilizantes.

Analisando a infração 08, percebe que as mercadorias, suas quantidades e datas (no caso, mês de registro) parece tratarem de mercadorias destinadas a “cestas de Natal” para serem distribuídas aos funcionários da empresa.

Não identificou nas operações de saídas Notas Fiscais com as referidas mercadorias e nem a autuada acostou ao Processo Administrativo Fiscal, ou seja, não vislumbra a não-cumulatividade da operação, com o débito anulando o crédito.

Assim, diante do procedimento adotado conclui que as operações se referem a aquisição de mercadorias para consumo do estabelecimento.

Adentrando na infração 09, ante a apresentação de alegações defensivas as abordará na mesma sequência da sua peça de impugnação.

Mostra que a Nota fiscal nº 329 (12/2009), se trata de simples remessa de produto, classificada no CFOP 6949, e, por isso, não submetida ao recolhimento do diferencial de alíquota.

Excluiu do levantamento fiscal as mercadorias indicadas em formulário apresentado, incluindo a Nota Fiscal nº 329.

Por sua vez, as Notas Fiscais nºs 642 (03/2011), 4087 (04/2011) e 883 (04/2011) retratam operações de entrada realizadas com redução de base de cálculo, o que não foi considerado, pontua.

Retificou os valores das Notas Fiscais relacionadas pela autuada assim como as demais referentes às mesmas mercadorias, na forma do quadro apresentado.

Aponta que as Notas Fiscais nºs 293.815 (03/2011) e 917 (03/2011) referem-se a operações submetidas ao regime de substituição tributária, tendo excluído ambas (fls. 416 e 41) por se tratarem de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária por Convênio e cujo imposto foi retido.

Para os casos de simples transferência de ativo entre filiais, operações não sujeitas à incidência do ICMS, tais como registrado nas Notas Fiscais nºs 37.460 (04/2011), 59.470 (04/2011) e 483 (04/2011) citadas pela defesa, indica ter excluído do levantamento fiscal a Nota Fiscal nº 37.460, que se refere à transferência de uma ENSACADEIRA DE ROSCA.

No entanto, quanto às mercadorias INTERFACE PAINEL, quatro unidades, Nota Fiscal nº 59.470, fl. 421, assim como CARTÃO ELETRÔNICO VPR, 1.000 unidades, Nota Fiscal 483, fl. 422, entende que se tratam de transferências de material de uso e/ou consumo do estabelecimento sendo devido o ICMS diferença de alíquotas.

Apresenta novo demonstrativo de débito, para a infração, no total de R\$ 16.187,41.

Por fim, para a infração 10, diz ter refeito os cálculos, retificando o demonstrativo de débito, apresentando os novos valores apurados no demonstrativo Heringer\_Saídas\_Transferencias\_2009\_2011.xlsx que resume a infração.

Juntou demonstrativos de fls. 574 a 610, apresentando, também, a mídia de fl. 611.

A autuada foi devidamente cientificada da informação fiscal prestada, de forma pessoal, como se denota às fls. 612 e 613, com entrega dos novos demonstrativos elaborados e prazo para manifestação.

Às fls. 616 a 622 a empresa autuada volta a se manifestar, no sentido de ter a diligência fiscal realizada nestes autos concluído pela improcedência de três das infrações originariamente abarcadas pelo Auto de Infração.

Em vista disso, serão tecidas breves considerações a respeito de cada uma delas, pugnando no sentido de que, ao julgar pela procedência das infrações acima identificadas, se forme seu convencimento à luz dos argumentos tecidos na defesa e, especialmente, das conclusões alcançadas pela já citada diligência.

Na infração 03, reconhecido o equívoco previamente praticado por este órgão administrativo, considera imperioso que o convencimento deste órgão julgador siga o que foi apurado pelo servidor que conduziu a diligência praticada nestes autos.

Já na infração 05, aduz que também aqui foi ilidida a acusação do Fisco por meio da diligência realizada, tendo o diligente apurado não ser devido nenhum valor a título de crédito fiscal do ICMS acima do previsto na legislação específica, reduzindo a zero o valor passível de ser cobrado a título da infração.

Mister, portanto, que a infração 05 seja definitivamente julgada como totalmente improcedente.

Da infração 07, pontua que a revisão dos cálculos feitos, em vista do que foi alegado pela autuada terminou por afastar a cobrança feita neste item, tendo sido reconhecido que “[...] à Autuada é devida a utilização do crédito fiscal uma vez que, s.m.j, o ICMS foi recolhido indevidamente”.

Requer, assim, se chancem as conclusões alcançadas pelo diligente a quem foi confiada a diligência fiscal realizada nestes autos.

Analisando a infração 01 pontua que o diligente acolheu parcialmente a arguição da empresa a respeito da isenção das saídas à luz do supracitado Convênio. Por outro lado, para ele, as saídas feitas a consumidor final não estariam sujeitas à tal isenção, tendo em vista a redação do dispositivo que cria tal figura.

Foi mantida a cobrança, portanto, do tributo que supostamente incidiria nas saídas que não se destinavam à comercialização ou industrialização. Nestes termos, o Auto passou a exigir o saldo de R\$ 23.597,60.

Argumenta que as conclusões alcançadas pela diligência, contudo, não solucionaram as questões fáticas que hoje ganham forma nestes autos, sendo imprescindível sua complementação, uma vez que o conteúdo do item V da defesa apresentada pela empresa é suficiente, por si só, para elidir a infração.

Como parcimoniosamente demonstrado, o saldo credor de ICMS escriturado pela companhia no período objeto da infração supera o montante cobrado pela fiscalização a este título, informa.

Assim, ainda que fosse procedente a acusação fiscal e a empresa verdadeiramente estivesse se aproveitando de isenção fiscal ao arrepio da lei, o que se admite aqui por amor ao debate, todo o débito deveria ser compensado com o saldo credor por ela apurado no período.

Fundada nisso, seria imprescindível que a diligência fiscal realizada nestes autos apurasse se, em vista do saldo de crédito constante nas DMA colacionadas pela empresa ou em outro documento à disposição do fisco baiano, a peticionária ainda estaria obrigada a recolher ICMS a título da aludida “infração 01”.

Requer, portanto, a realização de nova diligência nestes autos, a fim de que este órgão possa apurar se o crédito escriturado pela empresa é suficiente para que nenhum valor seja cobrado a título da infração nº 01.

Ante a hipótese de se rechaçar a arguição acima, tem que os cálculos elaborados na diligência e atinentes a esta infração são os que mais adequadamente representam a acusação feita pela fiscalização.

Isso porque a diligência alcançou novo saldo devedor de ICMS por força das alegações tecidas pela empresa em sua defesa, conforme esclarecido no corpo da diligência.

Dessa forma, caso se conclua por julgar pela procedência desta autuação tendo unicamente como base os fatos que já foram apurados, requer seja ilidida a pretensão do Fisco de cobrar qualquer

valor a título dessa infração, tendo em vista o saldo credor de ICMS escriturado pela companhia no período. Se mantida, postula que o faça observando os valores consignados por esta diligência.

Passando para as infrações 04 e 06, invoca a incompletude da diligência fiscal, sendo que a autuada, como sabido, tem por objeto social a industrialização de adubos e fertilizantes, e ambos são produtos beneficiados pela isenção de que tratava o artigo 20 do RICMS/97. Assim, no caso das entradas listadas pela fiscalização, por mais que a saída subsequente seja beneficiada pela redução ou isenção do tributo, a empresa não está obrigada ao estorno do crédito.

Fala que para a fiscalização, portanto, apenas parte dos produtos que entraram no estabelecimento da peticionária foi utilizada em seus processos produtivos.

Acontece que a diligência fiscal realizada foi incompleta, por inúmeros motivos, garante.

E justifica: primeiro, porque a sistemática de apuração adotada pela diligência em comento traduz-se em verdadeira presunção. Ao elucidar os fundamentos de suas conclusões fáticas, nota-se que a diligência fiscal realizada pelo órgão constatou unicamente o fato de que houve a saída de alguns bens em quantidade inferior à entrada. Pautado nisso e em nada mais, o diligente presume que a diferença entre a mercadoria que entrava e a que saía destinava-se à industrialização.

Sustenta que tal presunção não encontra qualquer autorização legal, sendo fruto da atividade interpretativa. Não se permite, por nenhum ângulo, que uma presunção como a descrita seja realizada segundo critérios eleitos subjetivamente pelo responsável pela diligência. Se houver que se presumir a ocorrência de um fato, esta defluirá de expressa disposição normativa.

Incompleta, portanto, a diligência realizada por este órgão, uma vez que o fato apurado se funda numa presunção levada a cabo ao arrepio da lei.

Acrescenta ter a peticionária colacionado à sua defesa vários elementos de prova que infirmam as conclusões da diligência fiscal, e todos eles foram completamente ignorados. A despeito de se referirem a uma amostra das operações da autuada como um todo, não há, na diligência, qualquer indicativo de que foram objeto de apreciação.

Reitera ter o diligente, portanto, desprezado inúmeros documentos apresentados pela empresa, entre notas fiscais, fichas técnicas de elaboração de fertilizantes e ordens de produção. Se analisados, tais papéis revelariam, acima de qualquer dúvida, que as mercadorias indicadas no Auto de Infração foram objeto de processo de industrialização.

Destaca, ainda, que o diligente deixou de atentar para os processos de acondicionamento da peticionária, por meio dos quais mercadorias adquiridas a granel são ensacadas em embalagens menores para posterior comercialização.

Tais processos, integralmente registrados pela documentação arquivada pela empresa e à disposição deste órgão arrecadador, estavam previstos pela legislação fiscal baiana como espécies de industrialização, nos termos do artigo 2º, § 5º, inciso IV do RICMS/97.

Em vista do exposto, reputa que os produtos adquiridos pela autuada para serem acondicionados e posteriormente vendidos foram industrializados, bem como que tal processo não foi objeto de análise, pela diligência em comento.

Argumenta que o método de investigação adotado na diligência realizada resta integralmente fragilizado ao se considerar a realização de industrialização por meio do acondicionamento da mercadoria que deu entrada no estabelecimento da recorrente. Isso porque, ainda que se possa afirmar que a mesma espécie de produto deu saída do estabelecimento, não há como se negar a ocorrência do processo de industrialização.

Desse modo, os fatos aduzidos e revelados por seus elementos de prova não foram ilididos pela diligência realizada, conclui.

Assim, era dever do diligente, no desempenho de suas atividades, atentar-se para a argumentação e a documentação acostada pela parte, por amostragem e a sua disposição no estabelecimento da empresa, uma vez que ela revela que as já citadas mercadorias eram consumidas no processo produtivo, informa.

Impõe ao seu entender, portanto, a realização de nova diligência, a fim de que seja verificado, por meio da análise das ordens de cargas, fichas de produção, fichas técnicas, ordens de produção, notas fiscais de saída e demais documentos mantidos nos arquivos da recorrente, se a industrialização alegada foi realizada.

Mesmo que se pudesse admitir que a diligência fiscal não merece críticas, o que se faz apenas por esforço argumentativo, destaca que apenas devem ser considerados os menores valores dentre os constantes no Auto de Infração e na nova planilha elaborada.

O confronto entre ambas as planilhas, a original e a decorrente da realização da diligência, permite constatar que, em alguns meses, a revisão concluiu por reduzir o montante apurado anteriormente e, em outros, por aumentar a quantia a ser exigida.

A conclusão pela necessidade de se manterem apenas os menores valores dentre os consignados no Auto de Infração e na planilha resultante da diligência fiscal resulta da decadência do direito de se promover o lançamento complementar de eventual diferença de crédito e do fato de que o apontamento de quantia inferior reflete o reconhecimento de equívoco cometido anteriormente.

Apresenta tabela para a infração 04, alegando que a manutenção do lançamento deverá observar os valores ali indicados.

A manutenção da infração nº 06, por sua vez, deverá ser feito pelo valor de R\$ 23.621,86, conforme o demonstrativo apresentado por esta própria Secretaria.

Na infração 09, consigna que à semelhança do que se viu na infração 01, também aqui demonstrou que o saldo credor de ICMS por ela apurado e escriturado e referente ao período objeto da infração em análise superava, com folga, qualquer saldo devedor de ICMS que prevalecesse caso a infração seja julgada como procedente.

Em razão disso, seria imprescindível que a diligência fiscal realizada nestes autos apurasse se, em vista do saldo de crédito constante nas DMA colacionadas pela empresa ou em outro documento à disposição do fisco baiano, a peticionária ainda estaria obrigada a recolher ICMS a título da aludida “infração 09”.

Requer, mais uma vez, portanto, a realização de nova diligência nestes autos, a fim de que este órgão possa apurar se o crédito escriturado pela empresa é suficiente para que nenhum valor seja cobrado a título da infração 09.

Aborda, a seguir, de forma reiterada, acerca da incompletude da diligência fiscal, uma vez que o diligente, no que toca a esta infração, refez os cálculos levando em consideração tão somente os equívocos exemplificativos expostos pela autuada na ocasião. Acontece que o diferencial de alíquota cobrado pelo órgão não é inexigível apenas nas operações descritas pela empresa em sua defesa, mas sim em todas as que foram abarcadas pela infração nº 09, confirma.

Imperioso, nestes termos, que haja a complementação da diligência em comento, a fim de que a análise se atente para a integralidade dos arquivos e documentos apresentado pela defesa para neles fundar suas conclusões.

Caso se entenda pelo julgamento da defesa apresentada em vista dos fatos que já foram apurados, requer seja a presente infração tida como totalmente improcedente, ou, que este lançamento seja reduzido ao valor apurado pela diligência fiscal (R\$ 16.187,41), dado que esta foi feita em vista das alegações tecidas pela autuada.

Finalmente, na infração 10, ressalta que também aqui, à semelhança do que se viu na infração 01, a autuada demonstrou que o saldo credor de ICMS por ela apurado e escriturado e referente ao

período objeto da infração em análise superava, com folga, qualquer saldo devedor de ICMS que prevalecesse caso a infração seja julgada como procedente.

Em razão disso, considera imprescindível que a diligência fiscal realizada nestes autos apurasse se, em vista do saldo de crédito constante nas DMA colacionadas pela empresa ou em outro documento à disposição do fisco baiano, ainda estaria obrigada a recolher ICMS a título da aludida “infração 10”.

Requer, portanto, a realização de nova diligência nestes autos, a fim de que este órgão possa apurar se o crédito escriturado pela empresa é suficiente para que nenhum valor seja cobrado pela infração nº 10.

Nesses termos, requer:

- a) a complementação da diligência fiscal, nos pontos de incompletude e de omissão destacados nesta peça para:
- Analisar as ordens de cargas, fichas de produção, fichas técnicas, ordens de produção, notas fiscais de saída e demais documentos mantidos nos arquivos da recorrente, a fim de averiguar se a industrialização alegada pela empresa de fato era realizada;
  - Realizar o sopesamento entre a exigência de ICMS a título das infrações nºs 01, 09 e 10 e os saldos credores mantidos pela empresa à época das aludidas infrações, para que se constate se o crédito escriturado à época superava o saldo devedor supostamente apurado;
  - Analisar os documentos que registram todas as aquisições sobre as quais é cobrado o diferencial de alíquota a título da infração nº 09, verificando se a exação de fato incide sobre tais operações;
- b) seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, seja em razão dos argumentos aduzidos na defesa administrativa oportunamente protocolada ou do que foi exposto nesta peça.

Despacho direcionado a um dos autuantes para ciência e conhecimento, tendo em vista a manifestação do contribuinte, referente ao Auto de Infração (fl. 651), teve como resposta lacônica à fl. 652: “*Demos ciência da diligência realizada por estranha ao feito (fls. 562 a 610) e da manifestação da autuada (fls. 616 a 622)*”.

Em 08/06/2020, considerando que os argumentos postos pela defesa em sua última manifestação não tinham sido apreciados pelos autuantes, à vista da ciência de seu teor, e na busca da verdade material, a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de mais uma diligência dirigida à Inspetoria de origem, com o intuito de cientificar o diligente da manifestação defensiva, para que fosse prestada nova informação fiscal (fl. 668).

O diligente estranho ao feito, às fls. 672 a 683, em nova informação fiscal, após indicar as infrações e resumir os fatos até então ocorridos, quanto a preliminar de decadência, aponta que no exercício de 2009 a autuada não apurou nem recolheu nenhum valor de ICMS, tendo apenas feito recolhimento de ICMS diferido nas aquisições de refeições (retido dos fornecedores das refeições servidas a seus funcionários), apresentando, como comprovação, plotagem dos recolhimentos no período.

Assim, entende terem sido observadas as orientações do Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0.

Analisando a infração 01, ressalta ter sido apresentado novo demonstrativo de débito, reduzindo a exigência para R\$ 23.597,60, em virtude da exclusão das operações que destinaram fertilizantes para municípios integrantes da Zona Franca de Manaus para comercialização e/ou industrialização, ou seja, restaram mantidas as operações com destino a consumidor final.

Ressalta que seu entendimento é no sentido de acolher parte das alegações defensivas da autuada, quanto à isenção, atendo-se ao que condiciona o artigo 29, *caput*, do Decreto nº 6.284/97 (fls. 564) que reproduz, mantendo a exação para as operações destinadas a consumidores finais.

Na infração 02, diante do fato de não ter a autuada elidido a acusação, o valor lançado ficou mantido no Auto de Infração.

Já na infração 03, pontua que diante da apresentação pela autuada de comprovação documental às fls. 328 a 363, relacionada no demonstrativo de fl. 33, a infração retificada, deixando de existir.

Avaliando a infração 04, diz ser sabido que as operações no Estado com fertilizantes estavam beneficiadas pela isenção no artigo 20 e sectários, do Decreto nº 6.284/97, vigente à época dos fatos geradores, cujo teor copia.

Lembra ser esta regra geral e se aplica às operações realizadas por qualquer estabelecimento localizado no Estado da Bahia independente da sua atividade econômica; ou seja, varejista, atacadista, industrial ou agroindustrial.

Por conseguinte, estes estabelecimentos, ao adquirirem estas mercadorias (em operações interestaduais) estão obrigadas a não utilização/estorno do Crédito Fiscal ou seu estorno proporcional no caso de saídas tributadas (em operações interestaduais), conforme previsto no artigo 100, incisos I, II e III do citado Decreto nº 6.284/97, reproduzido.

Lembra que quando da celebração do Convênio ICMS 100/97 que visava incentivar a produção de fertilizantes, exploração das reservas naturais e expansão da área agrícola, se acordou com a hipótese de manutenção do Crédito Fiscal nas entradas de fertilizantes utilizados na produção de outros fertilizantes (concentrados ou granulados).

Esclarece que uma vez que o estabelecimento industrial, como é o caso da autuada, realiza operações de revenda de fertilizantes (não os utilizando na produção/mistura para fabricação de outros fertilizantes – concentrados/granulados) não lhe é devido a manutenção do crédito fiscal referente a essas saídas isentas (artigo 20, II, “a”, 1 do RICMS/97).

Explica que a metodologia utilizada na diligência visou apurar, com toda segurança, o montante do ICMS a ser exigido. Assim, foi calculado o ICMS mensal por quilograma/Tonelada de cada fertilizante revendido no mês. A quantidade vendida foi multiplicada pelo valor unitário do ICMS em quilograma/Tonelada e assim foi apurado o valor do estorno de Crédito Fiscal de ICMS referente à cada operação.

Nota que a Autuada tenta confundir o trabalho técnico realizado alegando que “*traduz-se e verdadeira presunção*”. Isto não é fato nem muito menos verdadeiro, conforme faz prova o demonstrativo da infração.

Aponta que a “presunção” referida no texto da diligência diz respeito ao valor do crédito do ICMS não estornado. E qual o motivo do vocábulo “presunção”. Simples: para apurar o valor do estorno do crédito do ICMS nas saídas isentas se tem todas as informações de quantidades e Notas Fiscais de saídas das mercadorias revendidas.

Lembra o fato de que essas mercadorias também foram utilizadas na produção/mistura de outros fertilizantes. Exemplo: 04.14.08, 05.20.15...

Esta quantidade para ser identificada se faz necessária a utilização do Mapa de Produção/Custo. No entanto, este não é o caso da matéria aqui discutida: levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Discute-se no Auto de Infração tão somente o valor do crédito fiscal de ICMS não estornado nas saídas isentas que não são beneficiadas com a manutenção do Crédito Fiscal, na forma prevista no artigo 104, VI do Decreto nº 6284/97, arremata.

Indica que a autuada deveria ter verificado com a devida acuidade os demonstrativos para que não declarasse que “*constatou unicamente o fato de que houve a saída de alguns bens e quantidade inferior à entrada*” (fl. 619).

Menciona que não foi “*Pautado nisso e em nada mais, o auditor fiscal **presume** que a diferença entre a mercadoria que entrava e a que saía destinava-se à industrialização*”.

A “presunção” de que se destinava à industrialização **a quantidade não revendida** assim foi referida pelo diligente dado ao fato de não ter sido realizado levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias. Neste caso, se teria apurado a quantidade utilizada na produção/mistura assim como, se fosse o caso, as perdas, também objeto de estorno de crédito fiscal de ICMS, esta última, na forma preconizada no artigo 100, § 7º, II, “a” do RICMS/97.

Apresenta fluxograma simplificado de mistura de fertilizantes, fornecido pela própria empresa autuada e a cadeia produtiva de fertilizantes.

Finaliza, apontando que o montante lançado foi reduzido de R\$ 2.262.544,97 para R\$ 1.418.959,84.

Relativamente à infração 05, frisa que conforme esclarecido na fl. 568, na diligência constatou erro na base de cálculo dos valores apurados pelos autuantes, inexistindo débito do contribuinte.

Quanto a infração 06, firma que sua explicação é a mesma para a infração 04, tendo a diligência reduzido o montante lançado de R\$ 507.325,41 para R\$ 23.621,86 (fls. 566 a 568).

Comenta que nas infrações 07 e 09, o valor exigido originalmente foi retificado e reduzido.

Registra não ter sido a infração 08 contestada, tendo sido os fatos devidamente esclarecidos na diligência realizada.

Por derradeiro, na infração 10, comenta ser a alegação defensiva a existência de saldo credor de ICMS, após a retificação da exigência para R\$ 117.843,45. Todavia, a empresa utilizou todo o seu saldo credor de ICMS, até o mês de janeiro de 2016, logo, não mais apresenta saldo a ser estornado.

Apresenta plotagem da DMA com indicação de inexistência de saldo credor.

Conclui no sentido de que não tendo sido apresentado qualquer fato novo que não tivesse sido apreciado e capaz de modificar o seu entendimento, mantém os valores apurados por ocasião da diligência anteriormente realizada, com crédito tributário reclamado de R\$ 1.418.959,84.

O processo foi remetido para o CONSEF em 20/05/2024 (fl. 685), recebido neste órgão em 24/05/2024 e encaminhado a este relator em 05/07/2024 (fl. 685-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

## VOTO

O lançamento constitui-se em dez infrações arroladas pela fiscalização, todas, objeto de impugnação pela empresa autuada, exceto a de número 02 que se encontra fora da lide e tida como procedente.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização bem como Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, com ciência pessoal por preposto da empresa, em 14/04/2014, de acordo com os documentos de fls. 17 e 18.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 19 a 241 dos autos.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, 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.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito à ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Ainda assim, incidentalmente, o sujeito passivo arguiu nulidade do lançamento, por diversas razões. A primeira delas, seria relativa a arguição que na ótica da autuada desaguardaria na nulidade do procedimento, em relação a qual esclareço primeiramente que a falta de motivação adequada, coerente com os fatos realmente ocorridos e com os dispositivos legais aplicáveis, tendem a desaguardar na nulidade do lançamento tributário, descabendo o entendimento quanto a presunção de legitimidade do ato administrativo, devendo ser analisado o levantamento em si.

Coerente com tal entendimento, o CARF, quando da apreciação que resultou no Acórdão 2301-003.426, firmou que *“Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material”*.

Para o mesmo órgão, agora no Acórdão nº 9303-005.461, *“Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação (...) ensejam a sua nulidade por vício material”, consistente em “falta de motivação ou motivação errônea do lançamento”*.

Seguindo tal entendimento, passo a apreciar a tese defensiva, quanto a tal arguição.

Inicialmente, cumpre firmar que nos termos do artigo 37, *caput* da Carta Magna, a Administração Pública deve se pautar sempre com base no princípio da legalidade, e todos os seus atos devem estar estabelecidos em lei, não sendo possível praticar seus atos de forma discricionária.

Já a Lei Federal nº 9.784/99, responsável por regular o processo no âmbito administrativo da Administração Pública Federal, estabelece por meio de seu artigo 2º, que ela deverá obedecer além do princípio da legalidade e outros, a motivação.

Mais adiante, no artigo 50, firma de forma expressa, que os atos administrativos devem ser obrigatoriamente motivados, contendo a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, de maneira explícita e clara, sendo certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, deflagra a nulidade do ato.

Por outro lado, o artigo 55, da mesma Lei Federal nº 9.784/99, tem como regra geral, que os atos administrativos eventualmente eivados de vício de motivação são convalidáveis, haja vista ele não atingir o conteúdo do ato administrativo.

A invalidade em apreço é corrigida por intermédio de outro ato administrativo, no qual há a exteriorização formal do motivo.

O próprio artigo 142 do CTN, já mencionado em momento anterior, que estabelece sobre o lançamento, é expresso ao dispor que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário e determinar a matéria tributária.

Dessa maneira, tem-se como imprescindível para a validade do ato, que ele disponha de forma clara e expressa os motivos que ensejaram a aplicação do dispositivo legal, responsável por criar o fato jurídico e instalar a relação subjetiva entre os sujeitos ativo e passivo.

Os autuantes, quando do lançamento, constataram práticas do contribuinte que consideraram como atos em sentido contrário aos da previsão legal, para embasar o Auto de Infração, apontando detalhadamente as condutas do sujeito passivo.

Dito isso, na peça de impugnação, ainda que o sujeito passivo aponte vício de motivação, pelos conceitos e posições acima externados, o presente lançamento não traz qualquer fundamentação legal equivocada, nem existem omissões quanto a descrição dos fatos arrolados pela fiscalização e tidos como contrários às normas legais vigentes.

Tal conclusão advém de breve leitura das infrações, da descrição dos fatos e do enquadramento legal, além do robusto substrato probante trazido pelos autuantes e acostado aos autos.

Logo, ainda que a obrigatoriedade da motivação do ato administrativo esteja firmada em princípio constitucional, se apresentando como essencial ao regime jurídico-administrativo brasileiro, foi devidamente atendida e respeitada na presente autuação, o que leva à rejeição do argumento defensivo posto, vez estar a infração devidamente comprovada pelos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Daí decorre também, o não acolhimento ao entendimento da defesa de ter havido cerceamento do direito de defesa do contribuinte, uma vez que, como igualmente firmado, o sujeito passivo compareceu ao processo, após tomar conhecimento da acusação com todos os seus elementos, pode fazer a impugnação do lançamento, com os elementos e argumentos entendidos como suficientes, enfim, praticar todos os atos necessários a comprovação da invalidade do lançamento efetuado, prova disso é que nesse momento se apreciam as teses defensivas apresentadas.

Oportuno a respeito, se invocar ensinamento de Odete Medauar (A Processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

*“(...) a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.*

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à defendente, o foram de modo insofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, reitero, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Ademais, todos os demonstrativos elaborados para embasar e sustentar o lançamento foram devidamente entregues ao contribuinte, sendo por demais claros e objetivos, o que justifica, inclusive, a impugnação do lançamento em sua quase totalidade.

Quanto ao argumento de não ter sido atendido o princípio da moralidade, esclareço que a Constituição Federal em seu artigo 37, dispõe acerca dos princípios fundamentais da Administração (impessoalidade, publicidade, legalidade e moralidade) e, conseqüentemente, proporcionando à moralidade conceito especial, onde o governo não pode ser parceiro, coautor ou beneficiário do delito.

Tido como o mais relevante princípio da Administração Pública, dentre aqueles previstos no artigo 37 da Carta Magna, este princípio veta ao agente público, a participação na execução de qualquer delito contrário às previsões legais vigentes, bem como o benefício do produto da delinquência, tendo em vista o atendimento dos interesses do cidadão.

De acordo com o mesmo, sempre que o Estado cobrar tributo indevido terá que o restituir, podendo o contribuinte, quantificar o prejuízo que teve ao ser obrigado a pagar o indevido, pedindo a indenização necessária, em observância, ainda, ao dispositivo que elenca como seu alicerce, a obediência à lei, o que, garante a ordem, oferta segurança e protege os cidadãos.

Deste modo, o Princípio da Moralidade Administrativa, (artigo 37, § 5º e 6º da Constituição Federal), estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade do Poder Público.

Apresenta-se, assim, a essencialidade do princípio da moralidade tributária na melhoria das relações entre Estado e contribuinte, pois a este último, resta a exigência do cumprimento do dispositivo legal, para que as condutas do administrador público sejam, efetivamente, visando a concretização do interesse público, cumprindo-se, dessa forma, os ditames do Estado Democrático de Direito.

Nas palavras de Humberto Ávila (Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo. Saraiva, 2014, p. 411):

*“...qualificam-se como limitações positivas, porquanto impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa; quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37), e a proteção da confiança e a boa-fé como limitações implícitas, decorrentes dos princípios do Estado de Direito e da segurança jurídica, sendo, todas elas limitações materiais, na medida em que impõem ao Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa”.*

Da leitura dos autos e da própria autuação, não vislumbro a presença de qualquer ato da Administração Tributária que atente contra tal princípio, sendo a sua conduta perfeitamente compatível com os princípios do processo administrativo fiscal, sendo pautada pela ética e correteza em tal procedimento, atendendo aos conceitos e pressupostos acima delineados.

Eventual divergência do contribuinte ante a acusação posta, não deságua, necessariamente na constatação de inobservância de tal princípio, mas sim, no uso de seu direito de ampla defesa, já analisado acima.

Ainda analisando a posição defensiva de ter havido descrição incompleta da acusação, não posso acolher, à vista, inclusive das informações adicionais prestadas pelos autuantes em complemento a autuação, presente em todas as infrações que compõem o lançamento, de forma que a descrição além de completa se apresenta com solar clareza, propiciando o seu pleno entendimento e a total possibilidade de se defender.

Também, contrariamente ao entendimento defensivo, inexistente qualquer presunção, quer na acusação, quer na diligência realizada, primeiro pelo fato de nenhuma das dez infrações estar arrolada ou estribada no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, que trata das hipóteses de presunção legal, e em segundo lugar, por decorrerem de fatos plenamente demonstrados em elementos do próprio contribuinte, em seus livros fiscais, operações de entradas e saídas, ou seja, documentos e não elucubrações ou inferências.

Assim, rejeito tais arguições preliminares, adentrando na análise do mérito da autuação, não sem antes apreciar a questão prejudicial referente a arguição de decadência parcial do lançamento, a respeito do qual algumas considerações se tornam necessárias.

Analisando o argumento da decadência, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que *“o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade,*

*tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei nº 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de nº PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”.*

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”.*

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula nº 555 do STJ, a qual determina:

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no RESp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Por outro lado, em se tratando de levantamento fiscal, não houve qualquer assertiva do próprio autuante indicando ter o sujeito passivo declarado e recolhido o imposto em todos os períodos autuados, ou seja, não houve de fato qualquer antecipação de pagamento.

Neste sentido, a 2ª Turma do STJ, ao decidir sobre o RESp 1.670.650/SP, julgamento ocorrido em 13/09/2017, tendo como Relator o Ministro Herman Benjamin, decidiu:

*“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. APLICAÇÃO DA REGRA CONTIDA NO ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. 1. Discute-se nos autos se já teria ocorrido decadência para a constituição dos créditos tributários referentes à competência de dezembro de 1997 com vencimento em 31.1.1998. 2. No tocante aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não havendo o recolhimento do tributo, o prazo decadencial deve ser contado a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN. 3. O STJ firmou entendimento de que o marco inicial do prazo previsto no art. 173, I, do CTN é o exercício seguinte à ocorrência do fato gerador. No julgamento do AgRg no Ag 1199147/SC, relatoria do Min. Luiz Fux, asseverou-se que o lançamento apenas poderia ser realizado após o vencimento da obrigação, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do exercício seguinte. 4. Logo, para o fato gerador ocorrido em 12/1997, o vencimento do tributo deu-se em 1998, motivo pelo qual o prazo decadencial começaria a correr apenas em 1999. 5. Recurso Especial provido”.*

Seguindo o mesmo entendimento, o Tema Repetitivo 163 do STJ, ao analisar matéria relativa ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, a 1ª Seção daquele órgão, ao analisar o RESp 973.733/SC, firmou a tese de que *“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito”.*

Na decisão que submeteu o mencionado processo ao rito do “recurso representativo da controvérsia”, sujeito ao procedimento do artigo 543-C, do CPC, o Ministro Luís Fux, assim se manifestou: *“O presente recurso especial versa a questão referente ao termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo Fisco nas hipóteses em que o contribuinte não declara, nem efetua o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação (discussão acerca da possibilidade de aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN)”* (grifei), matéria que guarda estreita relação com a ora discutida.

Na decisão do RESp 973733/SC supramencionado, o Ministro Relator destacou:

*“Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão*

*legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*

No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:

**“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. **DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. (...)”.** (Grifei).**

Logo, diante de tais posicionamentos e julgados acima citados, não acolho a argumentação defensiva, por entender não estar presente a hipótese de decadência ainda que parcial, vez que qualquer valor de imposto foi lançado, escriturado, nem sequer houve qualquer antecipação de pagamento, diante da apuração de saldo credor, abarcando as ocorrências do período autuado (janeiro de 2009 a dezembro de 2011), havendo de ser aplicado o teor do 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, aplicável subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, tal como firmado na impugnação apresentada:

*“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:*

*(...)*

*II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.*

Por tais razões, inexistente, ainda que parcialmente, decadência, reitero, uma vez que inexistindo saldo devedor de ICMS a ser recolhido, da mesma maneira não há que se falar em antecipação de pagamento, além do que em função de tal fato, não há que se falar em aplicação do artigo 150, § 4º do CTN para a contagem do interregno temporal decadencial.

Quanto ao pleito defensivo de realização de nova diligência, nego o mesmo, pelo fato de o diligente ter analisado detidamente os documentos que serviram de supedâneo para a lavratura do Auto de Infração, o que concorreu para sensível redução do valor lançado.

O fato de o sujeito passivo discordar de seu resultado não é motivo ou razão suficiente para tal postulação, além do que a justificativa apresentada pela defesa se mostra insuficiente para o deferimento do pedido formulado.

Ainda o fato de o julgador vir a divergir do diligente, também não concorre para a realização de nova diligência, apesar de quase dez anos de tramitação em fase de instrução do feito, até diante da existência de três verdades no processo: a do autuante, do autuado e do julgador, esta última prevalecendo, diante de seu entendimento devidamente motivado, como é o caso presente.

Passando a analisar o mérito da autuação, para a infração 01, diz respeito a vendas realizadas para o estado de Roraima, sem tributação, pelo fato de ter considerado o município de destino (Boa Vista) como parte integrante da Área de Livre Comércio, e, conseqüentemente, beneficiário da não tributação por meio de isenção do ICMS.

Tal isenção foi concedida através do Convênio ICMS 52/92, que estendeu às Áreas de Livre Comércio dos Estados do Amapá, Roraima e Rondônia os benefícios do Convênio ICM 65/88, especialmente a sua Cláusula primeira:

*“Cláusula primeira Ficam estendidos às Áreas de Livre Comércio de Macapá e Santana, no Estado do Amapá, Bonfim e Boa Vista, no Estado de Roraima, Guajaramirim, no Estado de Rondônia, Tabatinga, no Estado do Amazonas, e Cruzeiro do Sul e Brasília, com extensão para o Município de Epitaciolândia, no Estado do Acre, os benefícios e as condições contidas no Convênio ICM 65/88, de 6 de dezembro de 1988”.*

Tal Convênio ICMS 65/88 assim dispunha:

*“Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.*

§ 1º *Excluem-se do disposto nesta cláusula os seguintes produtos: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.*

§ 2º *Para efeito de fruição do benefício previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal*". (Grifei).

Ou seja: a isenção estava condicionada, a algumas condições, como a natureza dos produtos (industrializados de origem nacional), o tipo de produto, respeitadas as exceções ali previstas e a previsão de abatimento do preço da mercadoria do valor equivalente ao imposto devido, caso a operação fosse tributada normalmente, sendo tal indicação expressa.

Por outro lado, a legislação estadual vigente para tais operações, previa, com base em tal Convênio e em outras disposições complementares, no RICMS/97:

*"Art. 29. São isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, exceto armas, munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e açúcar de cana, observado o seguinte (Convs. ICM 65/88 e 45/89, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 62/89, 80/89, 01/90, 02/90 e 06/90):*

*(...)*

*II - o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, indicado expressamente na Nota Fiscal;*

*(...)*

*V - o benefício e as condições contidos no caput deste artigo e nos incisos anteriores ficam estendidos às operações de saídas dos referidos produtos para comercialização ou industrialização:*

*(...)*

*b) nas Áreas de Livre Comércio de Bonfim e Boa Vista, no Estado de Roraima (Conv. ICMS 52/92)".* (Grifo do relator).

Ou seja: a legislação estadual segue rigorosamente a determinação contida no Convênio ICM, no que tange a obrigatoriedade (derivada da expressão "**deverá**") quanto ao abatimento a ser concedido na Nota Fiscal de saída para a Área de Livre Comércio.

Na informação fiscal prestada pelos autuantes (fl. 467) consta a indicação, não contestada pela autuada, quanto a não realização do desconto na Nota Fiscal, conforme previsão do Convênio ICM 65/88 e artigo 29, inciso II do RICMS/BA/97 então vigente, fato reafirmado pelo diligente à fl. 564 dos autos.

No demonstrativo de fls. 19 a 23, se constata que as Notas Fiscais nºs 23.364, 23.366, 23.426 e 24.838, tiveram destinatários localizados no município de Alto Alegre, que nos termos do inciso V, do artigo 29 do RICMS/97, não estava albergado pelo benefício da isenção, restrito apenas aos municípios de Boa Vista e Bonfim.

As demais Notas Fiscais ali arroladas se destinavam a cidade de Boa Vista, que se encontrava inserida na isenção, nos termos do artigo acima mencionado.

Todavia, como visto, a isenção estava condicionada a determinadas exigências, uma das quais não teria sido atendida pelo sujeito passivo, qual seja, o abatimento do preço da mercadoria do valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção, a ser indicado expressamente na Nota Fiscal, fato não contestado pelo contribuinte, motivo e razão para a integral manutenção da infração tal como lançada, não acolhendo o resultado da diligência quanto ao seu resultado.

Com tal entendimento, todas as operações realizadas para o estado de Roraima devem ser mantidas na autuação, independentemente de serem ou não como seus destinatários estabelecimentos industriais, comerciais ou produtores rurais. Infração mantida.

Por outro lado, a infração 03, também diz respeito a operações de saídas com destino a Zona Franca de Manaus, que segundo os autuantes não teriam sido comprovadas em sua internação por parte da SUFRAMA.

A isenção para tais operações de produtos industrializados se encontrava prevista no Convênio ICM 65/88, de 06/12/1988, que assim previa na sua Cláusula segunda:

*“Cláusula segunda A isenção de que trata a cláusula anterior fica condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário”.*

Isso significa dizer que a isenção do ICMS nas operações destinadas à Zona Franca de Manaus estava condicionada à comprovação de entrada dos produtos no destinatário, a ser informada pela SUFRAMA.

Os autuantes quando da autuação asseveraram que nas operações autuadas, as mercadorias não tinham dado entrada na Zona Franca de Manaus, ao passo que a defesa, em sede de impugnação apresentou o Protocolo de Internamento de Mercadoria Nacional (PIN) de cada operação, não acolhido pelos autuantes quando da informação fiscal, ao sugerirem a realização de diligência pela ASTEC/CONSEF, tendo em vista que não teriam conseguido confirmação dos dados junto a SUFRAMA, mantendo a exação.

A isenção, como visto, está condicionada à destinação da mercadoria, sendo isentas apenas aquelas mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização naquela região.

Os Estados exigem a comprovação do internamento das mercadorias para a aplicação da isenção e para a manutenção do respectivo crédito, sendo que a falta de comprovação do internamento pode acarretar, para o remetente, a exigência do imposto antes isento.

Tal internamento deve ser realizado perante a SUFRAMA, a partir do registro da Nota Fiscal no sistema disponibilizado por esse órgão, tendo o remetente ou o transportador através do site daquele órgão, feito o cadastro para informar os dados constante da Nota Fiscal com destino as regiões incentivadas, sendo gerado o PIN.

O PIN acompanhará a Nota Fiscal, sendo assim o contribuinte emitirá o protocolo em três vias, e sem este documento **não se inicia o processo de internamento** da mercadoria, que nada mais é do que a verificação da viabilidade do benefício fiscal, a mercadoria está de acordo, e sua destinação.

O diligente, examinou a documentação acostada pela defesa, acolhendo aos argumentos trazidos quando da impugnação, e opinando pela insubsistência da autuação, tendo os autuantes se mantido silentes a respeito quando oportunizada manifestação.

Com efeito, analisando a planilha inserida à fl. 33, se constata que todas as operações autuadas são destinadas ao estado de Amazonas, cidade de Manaus, portanto, em tese, sujeitos a isenção do ICMS.

Analisando os elementos trazidos pela defesa, em sede de impugnação, se constata que vieram aos autos apenas os PIN, documentos que por si só não comprovam o ingresso das mercadorias na Zona Franca de Manaus, mas são apenas uma das etapas do processo de internamento.

A Nota Fiscal é considerada internada quando se cumpriram todas as fases até o internamento, o PIN está vistoriado, e a Declaração de Ingresso está disponível para emissão no site da SUFRAMA.

Entretanto, existem situações em que o PIN foi emitido, mas a Nota Fiscal não está na situação de internada. São elas:

Nota Fiscal pendente de internamento situação em que a Nota Fiscal cumpriu todas as fases até o internamento, restando apenas o pagamento da TSA, pelo destinatário, para que mude para o status de Nota Fiscal internada, estando a Declaração de Ingresso disponível para emissão.

Nota Fiscal pendente de batimento. Aqui, o PIN está vistoriado, mas a Nota Fiscal ainda está aguardando o batimento dos dados SEFAZ com a SUFRAMA, e a Declaração de Ingresso não está disponível para emissão.

Quando ocorrer o batimento a Nota Fiscal mudará para os status: Nota Fiscal pendente de internamento, caso for gerar a TSA ou Nota Fiscal internada.

Nota Fiscal aguardando recepção, onde o PIN ainda não foi vistoriado, mas já foi associado, pelo transportador, a um manifesto de carga e está aguardando apresentação à SUFRAMA em um dos seus postos de vistoria, de acordo com a área de destino da mercadoria. O prazo para realizar a vistoria é de 120 dias, a partir da data de emissão da Nota Fiscal. Nesta situação, a Declaração de Ingresso não está disponível para emissão.

Nota Fiscal com dados de carga associados. Neste caso, o PIN ainda não foi vistoriado, o transportador já associou o conhecimento de transporte, e associou o PIN a um Manifesto de Carga, mas ainda não fechou o manifesto, não estando a Declaração de Ingresso disponível para emissão.

Nota Fiscal aguardando dados de carga. Aqui, o PIN ainda não foi vistoriado, está aguardando que o transportador acesse o WS SINAL e associe o PIN a um Manifesto de Carga e a Declaração de Ingresso não está disponível para emissão.

Por fim, é possível, ainda, a indicação de “Nenhum Registro Encontrado” ocorrência que confirma não ter sido gerado PIN para esta Nota Fiscal que não consta na base de dados da SUFRAMA, logo, a Declaração de Ingresso não está disponível para emissão

Daí se percebe que a simples emissão do PIN não representa a efetiva comprovação do ingresso na Zona Franca de Manaus, pois depende de vistoria e homologação para tal.

Os autuantes, quando da lavratura do Auto de Infração acostaram (fls. 34 e 36) documentos emitidos pela SUFRAMA impressos em 30/06/2014, atestando o internamento de diversas outras Notas Fiscais dos anos de 2010 e 2009, o que indicaria que aquelas que não constam nos mesmos não estariam devidamente internadas.

Consta, ainda, na fl. 35, documento também impresso na mesma data (30/06/2014), no qual consta a informação obtida junto aos sistemas da SUFRAMA, em consulta restrita a Secretarias de Fazenda dos Estados, de que as Notas Fiscais “Nº 9000 a 42000 ANO 2011 não habilitadas para a emissão de DECLARAÇÃO DE INGRESSO”.

Ou seja: Cinco anos após a emissão, as Notas Fiscais ainda não tinham a indicação de internamento na Zona Franca de Manaus, o que também concorre para a manutenção da acusação formulada no lançamento, e torna a infração procedente exatamente por não terem vindo aos autos a comprovação da alegação defensiva de internamento.

Isso diante do fato de os documentos acostados às fls. 328 a 363 não se constituírem em prova do não cometimento da infração ou da efetiva internação das mercadorias destinadas pela autuada para a Zona Franca de Manaus, mas sim, apenas cópias das Notas Fiscais, da habilitação dos destinatários das mesmas junto a SEFRAMA e do PIN com seus dados e seu andamento.

Assim, por exemplo, nas fls. 351 e 352, temos a Nota Fiscal nº 13.746, emitida em 04/08/2010, destinada a TOINHO AGROCOMERCIAL LTDA., empresa localizada em Manaus, Amazonas, onde pode ser observado no protocolo do PIN que a situação apresentada é “aguardando os dados da carga”, ou seja, não há a comprovação do internamento da mercadoria.

Nas fls. 361 a 363, a mesma informação relativa ao do PIN (aguardando os dados da carga), revela que no momento da impressão dos documentos, inexistia a comprovação do internamento da mercadoria, o que soa estranho, em se considerando o interstício temporal entre os fatos ocorridos (2009 a 2011) e a autuação (2014).

Tais elementos, me fazem não concordar com a arguição defensiva, sequer com a posição externada pelo diligente, mantendo a exação.

Na infração 04, a acusação foi de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiadas com isenção ou redução de imposto, correspondente as entradas interestaduais por transferências de fertilizantes industrializados, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal.

A sustentação defensiva se calca na arguição de descaber a imposição, pelo fato de a legislação prever apenas a apenação com a multa de 60%, ao passo que os autuantes mantêm a autuação, como, aliás, o fizeram em toda a informação fiscal inicialmente prestada.

Diligenciado o feito, o diligente diz ter calculado o valor do ICMS médio mensal das entradas ocorridas em operações interestaduais, enquanto os autuantes utilizaram o valor da última entrada ocorrida.

Fala, ainda, que do montante apurado, chegou ao *quantum* a ser estornado, pela multiplicação do valor do imposto apurado pela última entrada, pela correspondente mercadoria cuja saída ocorreu com isenção.

A seguir, confrontou as quantidades das saídas isentas, por mercadoria, com a correspondente entrada, daí comprovando que as saídas ocorreram em quantidades inferiores a das entradas, o que corresponderia a que a diferença apurada foi utilizada na produção, mantendo os créditos das mercadorias utilizadas no processo de industrialização, o que veio alterar os valores lançados.

Importante ressaltar que em relação aos valores, nem a autuada, nem os autuantes, como de costume no feito, contestaram a metodologia nem os números apontados na revisão, o que pressupõe a aceitação tácita dos mesmos.

Assim, entendendo correta a metodologia utilizada pelo diligente, acolho o resultado da diligência, que torna o lançamento parcialmente subsistente em R\$ 1.418.959,84, na forma do demonstrativo abaixo:

MÊS	ANO 2009	ANO 2010	ANO 2011
JANEIRO	18.805,00	99.287,06	27.711,76
FEVEREIRO	26.467,10	77.320,22	15.895,37
MARÇO	37.493,84	91.420,63	22.581,21
ABRIL	18.544,59	30.172,97	21.821,32
MAIO	14.282,32	29.699,27	23.925,29
JUNHO	30,18	17.163,69	25.879,30
JULHO	1.705,26	21.574,10	26.350,82
AGOSTO	126,26	29.611,11	26.885,85
SETEMBRO	117.040,17	31.896,98	3.486,57
OUTUBRO	142.451,80	24.692,38	19.090,75
NOVEMBRO	95.130,40	25.178,02	19.209,68
DEZEMBRO	134.018,28	20.148,41	81.861,88
<b>Total</b>	<b>606.095,20</b>	<b>498.164,84</b>	<b>314.699,80</b>
<b>Total do Auto</b>			<b>1.418.959,84</b>

Passando para a infração 05, a acusação recai sobre a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, sendo a defesa estribada no cerceamento do direito de defesa, diante do entendimento de não ter sido devidamente esclarecido o motivo da exação, mantendo os autuantes a acusação.

O demonstrativo analítico de débito se encontra nas fls. 62 a 121 dos autos, no qual constam os elementos que levaram à conclusão do débito pelos autuantes.

Ante a já mencionada incompletude da informação fiscal prestada, a Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência por estranho ao feito, para o devido esclarecimento da matéria.

Na diligência realizada, o servidor para tal designado constatou que os cálculos realizados pelos autuantes, apresentavam erro na indicação da base de cálculo, diante da utilização como valor da operação do valor total da Nota Fiscal, no qual estava deduzido o valor do desconto do ICMS repassado ao adquirente da mercadoria, na forma das Cláusulas Terceira, inciso III então vigente e Quinta, inciso II do Convênio ICMS 100/97, o qual reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências.

Desta maneira, seguindo tal entendimento e tendo considerado o valor do produto como a base de cálculo da operação, antes do repasse do desconto previsto no Convênio ICMS 100/97 não apurou nenhum valor a ser reclamado a título de crédito fiscal do ICMS acima do previsto na Legislação Tributária.

Os autuantes, mais uma vez, não contestaram o resultado da diligência, o que pode ser interpretado como aceitação tácita de suas conclusões.

Lembro que idêntica acusação já havia sido formulada no Auto de Infração nº 279757.0080/15-9, lavrado pelos mesmos autuantes do presente processo, e cujo julgamento resultou no Acórdão JJF Nº 0012/03-21-VD, cujo voto condutor reproduzo em trechos:

*“Quanto ao mérito, em relação à infração 02, que se refere à acusação de ter a Impugnante utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Referente às aquisições das mercadorias beneficiadas com Redução da Base de Cálculo em percentual inferior ao previsto no Convênio ICMS nº 100/97, procedi a revisão dos cálculos a partir da análise do exemplo apresentado pela Imputada e verifiquei que de fato os Autuantes apuraram o crédito a que a Impugnante teria direito na aquisição de mercadoria de outra Unidade da Federação incorretamente, tendo em vista que desconsideraram que o “Valor Total da NFe”, estava consignado no referido documento em valor menor, por força do Conv. ICMS 100/97. Veja-se o Conv 100/97:*

*(...)*

*Assim, o que constatei foi que para aferir a correção dos créditos apropriados pela Impugnante, os Autuantes aplicaram incorretamente o benefício da redução de base de cálculo sobre o “Valor Total da NFe”, o qual já havia sido reduzida por conta do referido benefício e por obvio encontrou uma base de cálculo ainda menor e por conseguinte um crédito inferior ao efetivamente de direito da contribuinte, quando, em verdade, a apuração do crédito do ICMS deveria ser colhido no campo da NF-e denominado “Valor Total dos Produtos”, por refletir o preço original da mercadoria. Concluo, portanto, que o crédito do ICMS devido na operação de entrada das aludidas mercadorias foi corretamente apropriado pela Impugnante, de maneira que voto pela improcedência da acusação 02”.*

Ao que tudo indica, os autuantes desconsideraram esta posição do órgão julgador, mantendo a mesma metodologia tida como incorreta, o que concorre para a manutenção da indicação do diligente, e a consequente insubsistência da infração.

Já na infração 06, a acusação formalizada foi a mesma contida na infração 04, apenas se diferenciando daquela pelo fato de se tratar o crédito provenientes de produtos industrializados.

As observações feitas para aquela infração, (04) são, portanto, pertinentes e válidas para esta infração, vez se tratar da mesma matéria discutida.

Desta maneira, acolho mais uma vez o demonstrativo apresentado pelo diligente, não contestado em seus números pelos autuantes e autuada, e tenho a infração como parcialmente procedente, de acordo com a seguinte demonstração:

MÊS	ANO 2009	ANO 2010	ANO 2011
JANEIRO	0,00	27,31	-----
FEVEREIRO	1.714,95	27,31	-----
MARÇO	17.282,13	119,29	-----
ABRIL	2.988,95	0,00	-----
JUNHO	64,25	0,00	-----
JULHO	0,00	0,00	-----
AGOSTO	54,62	0,00	-----
SETEMBRO	133,81	13,73	-----
OUTUBRO	395,97	137,30	0,00
NOVEMBRO	288,10	0,00	-----
DEZEMBRO	-----	374,14	-----
<b>Total</b>	<b>22.922,78</b>	<b>699,08</b>	<b>0,00</b>
<b>Total do Auto</b>			<b>23.621,86</b>

Quanto a infração 07, a acusação fala acerca de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subseqüentes beneficiadas com isenção ou

redução de imposto, correspondente a importações de fertilizantes industrializados, sem hipótese de manutenção do crédito fiscal.

A defesa se estriba no argumento de incompletude da motivação jurídica do ato administrativo, aliado ao fato de os produtos importados terem passado por industrialização, à vista do ensacamento realizado, o que na forma da legislação do IPI se constituiria em industrialização.

Os autuantes, mais uma vez, mantêm a autuação.

Encaminhado para diligência, o estranho ao feito designado para tal se posiciona no sentido de que as operações autuadas não deveriam sofrer tributação, vez que na forma do artigo 20, inciso XI, alínea “c” do RICMS/97, as operações internas realizadas com fertilizantes, formulados ou matérias primas, estariam isentas do imposto.

Nesta situação, entende ser possível a utilização do crédito fiscal, tendo em vista que o recolhimento do ICMS-Importação se apresentaria indevido, diante da necessidade de recuperação do crédito fiscal em relação ao valor do imposto recolhido ao Erário, em operação abarcada por isenção, invocando o artigo 104, inciso VI, do RICMS/97 então vigente:

*“Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:*

*(...)*

*VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às **entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos** (Conv. 100/97)”. (Grifei).*

Já o mencionado artigo 20, do mesmo diploma regulamentar, previa:

*“Art. 20. Até 31/12/12, são isentas do ICMS as operações internas com os seguintes insumos agropecuários (Conv. ICMS 100/97):*

*(...)*

*XI - nas saídas dos seguintes produtos:*

*(...)*

*c) amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fostato), DAP (di-amônio fostato), cloreto de potássio, adubos simples ou compostos, fertilizantes e DL metionina e seus análogos, quando produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedada a aplicação do benefício quando dada ao produto destinação diversa”.*

Ou seja: a legislação fala em inexigência de estorno de crédito para as entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários utilizados na fabricação de fertilizantes que venham a ser comercializados em operações internas, enquanto as operações interestaduais estão sujeitas a redução de base de cálculo, nos termos do Convênio ICMS 100/97.

No momento da importação, não se sabe para quem e para onde se destinará o produto da industrialização na qual os produtos importados foram utilizados.

Nesta situação, o crédito deveria ser mantido acaso fossem apuradas as saídas internas e interestaduais nas quais os produtos importados os compusessem, o que não foi observado na autuação, que glosou de forma total o crédito decorrente do pagamento do imposto devido na importação.

Assim, não se tem concretamente, a informação de quanto dos produtos foram comercializados no mercado interno (isenção), quanto foram comercializados em operações interestaduais (redução de base de cálculo), o que torna a exigência nula, diante da caracterização da situação prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99:

*“Art. 18. São nulos:*

*(...)*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.”*

Por esta razão, tenho a infração como nula.

Analisando a infração 08, que se reporta a utilização de crédito fiscal indevido pela aquisição de produtos destinados a uso e consumo, a tese defensiva de ter saldo credor à época dos fatos geradores, não contestando de forma direta serem ou não os mesmos assim destinados.

Antes de qualquer consideração a respeito, esclareço que relativamente a matéria autuada, a Lei nº 7.014/96, em consonância com a Lei Complementar 87/96, e Constituição Federal, determina em seu artigo 28, ser o ICMS *“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”*.

Já no artigo 29, estipula que *“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”*.

E arremata, em seu inciso II que *“a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte”*.

Tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 171/2019, a possibilidade de uso do crédito fiscal referente a tais materiais, como os tidos como apropriados pela empresa autuada, somente será possível a partir de 01 de janeiro de 2033.

Tenho como pertinente esclarecer que a não cumulatividade do ICMS prevista no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96 relativo à compensação ao valor devido nas operações relativas à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores, instituiu no seu artigo 20:

*“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”*.

Embora tal artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96 conceda o direito de compensação do crédito fiscal relativo à mercadoria adquirida destinada a uso ou consumo, foi posta também uma limitação temporal para sua utilização no seu artigo 33, inciso I, igualmente invocado anteriormente.

Como visto, tal matéria em relação a tais produtos se encontra pacificada não somente no âmbito deste Conselho, bem como por Tribunais Superiores, a exemplo do REsp 1.075.508/SC, cujo julgamento ocorreu no STJ, 1ª Sessão, em 23/09/2009, relatado pelo Ministro Luís Fux entendeu que:

*“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.*

*1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).*

*2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se ‘aqueles que,*

*embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.*

*3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008".*

Ainda que se trate de decisão que diz respeito ao IPI, diante da grande similitude entre tal imposto e o ICMS, a motivação e o entendimento podem ser estendidos a este tributo.

Em relação ao ICMS, posso mencionar decisão do STJ, na pessoa do Ministro Gurgel de Faria, no Recurso Especial nº 1800817/SP, julgado em 31/05/2021, que não acolheu pretensão de uso de crédito fiscal relativo a bem de uso ou consumo, antes do prazo legal determinado.

No mesmo sentido importante o registro de entendimento exarado pelo STF, pela 2ª Turma, em 21/05/2013, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 354376/MG, tendo como relator o Ministro Teori Zavascki, consignando em sua Ementa que *"Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 'a regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal' (AI-AgR 807.119, 2ª Turma, Min. Gilmar Mendes, Dje de 01/07/2011). Precedentes"*.

Vemos, então, que a utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias destinadas a uso ou consumo somente poderá ocorrer na forma do disposto no artigo 33, inciso I, combinado com o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, sendo devido o ICMS exigido relativo à vedação do crédito ocorrida na infração 08 e lançada a cobrança do ICMS sobre a diferença de alíquota incidente nas eventuais aquisições interestaduais das mesmas mercadorias na infração 09 para os mesmos produtos.

A tarefa para o deslinde da questão, se resume na análise de cada item autuado, e a sua destinação e relação ao processo produtivo da autuada, caso ocorra, a fim de permitir saber se os materiais glosados na autuação se encontram ou não na condição de uso e consumo.

O demonstrativo de fl. 167, lista os produtos autuados (macarrão, maionese, panetone, vinho fino, azeitona, torrone, leite condensado e outros itens alimentícios), que de forma efetiva se caracterizam como de uso e consumo do estabelecimento, não se podendo acolher a tese defensiva acerca da não cumulatividade, inclusive pelo fato de ter o saldo credor existente sido inteiramente absorvido, não havendo mais crédito a ser estornado, o que contribui para a manutenção da infração.

Quanto a infração 09, a sustentação defensiva se pauta na existência de operações que não ensejariam o lançamento do diferencial de alíquotas, quer pelo fato de se tratar de simples remessa (CFOP 6949), quer por estar submetido o produto a substituição tributária, operações com redução de base de cálculo e simples transferências de ativos entre estabelecimentos, que não estiam sujeitas à incidência do ICMS.

Os autuantes, quando da informação fiscal, mantiveram a autuação, não enfrentando as arguições defensivas, o que ensejou a realização de diligência por estranho ao feito, o qual, de forma cuidadosa, avaliou cada argumento trazido na impugnação.

Desta forma, foram excluídas do levantamento original de fls. 168 a 197 pelo diligente, as operações com CFOP 6949 (outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços para outro estado que não se encaixam em categorias específicas), sendo, por exemplo, a Nota Fiscal de fl. 423 emitida por Tipografia Gutierres Ltda., no município de Sorocaba, São Paulo, referente a formulário impresso, com operação de simples remessa.

Em relação a produtos como “Ensacadeira de Rosca”, esclareço que se trata de equipamento destinado a realizar o ensacamento de produtos, através, inclusive de pesagem, sendo caracterizada como elemento pertencente ao ativo imobilizado, concordando com a sua exclusão do levantamento.

Igualmente observadas operações com o CFOP 2949 (Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificado), relativa a impressos (formulários), os quais devem ser excluídos do levantamento, como corretamente o foram em sede de diligência.

Quanto aos produtos submetidos a redução de base de cálculo, vejo como pertinente o argumento defensivo, concordando com os ajustes realizados.

Em relação aos bens considerados como sujeitos à substituição tributária, como óleos, entendemos, também, acertada a exclusão, bem como os valores retificados, de modo que a infração se apresenta parcialmente subsistente, na forma do demonstrativo abaixo:

MÊS	ANO 2009	ANO 2010	ANO 2011
JANEIRO	-----	5,38	-----
FEVEREIRO	25,47	-----	737,04
MARÇO	-----	52,20	0,00
ABRIL	-----	672,34	1.545,16
MAIO	-----	385,13	43,41
JUNHO	-----	-----	1.125,14
JULHO	-----	-----	2.314,93
AGOSTO	-----	465,37	3.310,13
SETEMBRO	-----	557,16	391,04
OUTUBRO	-----	429,82	934,69
NOVEMBRO	-----	454,18	1.271,75
DEZEMBRO	0,00	1.467,07	-----
<b>Total</b>	<b>25,47</b>	<b>4.488,65</b>	<b>11.673,29</b>
<b>Total do Auto</b>			<b>16.187,41</b>

Finalmente, na infração 10, inicialmente a empresa autuada não apontou ou sustentou qualquer argumento contrário à autuação, tendo os autuantes mantido a exação. Por ocasião da diligência determinada, o servidor estranho ao feito ajustou o levantamento, reduzindo o valor lançado, ocasião em que a autuada se manifesta, ao argumento de que possuía saldo credor do ICMS à época da autuação, o que viria a se constituir em obstáculo ante a acusação.

O demonstrativo original se encontra nas fls. 198 a 238, estando o demonstrativo retificado acostado às 574 a 610.

Todavia, em nome da justiça fiscal e da verdade material, princípios que são por demais caros a este CONSEF, tendo em vista a submissão da matéria aqui tratada ao crivo do Supremo Tribunal Federal, o qual já adotou posicionamento por demais conhecido, com o que concorda a douta Procuradoria Geral do Estado, por intermédio da sua Procuradoria Fiscal, à vista da Pareceres já exarados em processos outros de mesma.

Pelas expostas razões, tenho o Auto de Infração como PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com a demonstração abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	149.687,21	149.687,21	60%
02	PROCEDENTE	2.031,62	2.031,62	60%
03	PROCEDENTE	21.152,16	21.152,16	60%
04	PROCEDENTE EM PARTE	2.262.544,97	1.418.959,84	60%
05	IMPROCEDENTE	178.546,89	0,00	60%
06	PROCEDENTE EM PARTE	507.325,41	23.621,86	60%
07	NULA	75.362,01	0,00	60%
08	PROCEDENTE	444,24	444,24	60%
09	PROCEDENTE EM PARTE	19.790,64	16.187,41	60%
10	IMPROCEDENTE	193.398,24	0,00	60%
<b>TOTAL</b>		<b>3.410.283,39</b>	<b>1.632.084,34</b>	

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279757.0063/14-9**, lavrado contra **FERTILIZANTES HERINGER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.632.084,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso II, alínea “a” do RPAF/99, na redação do Decreto 18.558/18, vigente a partir de 18/08/18.

Sala Virtual da Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR