

A. I. N° - 207150.0020/22-1
AUTUADO - PLANTEBEM COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ ANTÔNIO RODRIGUES PEREIRA
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 05.08.2025

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0131-05/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM ISENÇÃO DE IMPOSTO. O direito ao crédito e a obediência ao princípio da não cumulatividade não permite ao fisco, considerar um evento futuro e incerto, para se glosar de antemão o crédito pelas entradas, de mercadorias que sequer tiveram saídas beneficiadas. A legislação tributária não pode ser interpretada de forma isolada, mas em conjunto com os princípios constitucionais e em obediência às hierarquias normativas, não podendo violar o princípio fundamental do imposto estadual, o da não cumulatividade, conforme a Lei nº 7.014/96. Há evidente vício material decorrente de erro na aplicação da regra de estorno de créditos em mercadorias que podem vir a ter saídas isentas, não se tratando de mero equívoco do lançamento, mas de erro na conformação da própria obrigação tributária, vez que inexiste obrigação do contribuinte de estornar créditos sem ter a certeza de que a mercadoria saiu sem tributação. Por fim, é um daqueles vícios que atingem os elementos essenciais como por exemplo, a descrição dos fatos tributáveis, identificação do sujeito passivo, etc, *in casu*, o enquadramento jurídico por equívoco da interpretação da norma, sendo impossível o saneamento no mesmo processo. Acatado o pedido de nulidade. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 26.12.2022, sendo lançado imposto no valor total de R\$ 1.430.770,29, acrescido de multa de 60%, e demais acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, conforme demonstrativos anexos.

Foi apresentada defesa às fls. 12/22, que em resumo, traz as seguintes alegações:

Que a empresa autuada está enquadrada em hipóteses legais que garantem isenção, reconhecendo que opera com diversos insumos agrícolas que são contemplados com a isenção, podendo ser mantidos os créditos das entradas até que a saída subsequente seja contemplada ou não com isenção e que nas operações interestaduais tem redução de base de cálculo, para que assim tenha a exigência de estorno do crédito do imposto referente ao ICMS e não de forma proporcional a entrada como o agente fiscal julgou, visto que a forma mencionada descaracteriza a comprovação da saída do produto com ou sem isenção, já que foi praticado o estorno apenas pela entrada do produto.

Alega que houve alteração do critério jurídico, pois a norma do art. 146 do CTN está a afirmar que a fiscalização de determinado contribuinte sob a égide de um critério interpretativo então vigente não possibilita ao fisco, a pretexto de que houve alteração do critério jurídico tornar possível a lavratura de auto de infração.

Que se percebe que toda a operação da ação fiscal foi executada por amostragem/proporcionalidade, método no qual deduz que toda a mercadoria comprada foi vendida dentro do próprio mês de aquisição, desconsiderando o estoque físico remanescente. Por consequência, originou-se a apuração de valores indevidos no lançamento pois denota-se que o fiscal auferiu valores aleatórios nos períodos fiscais ali descritos, diversos da realidade fática, corroborado pela farta documentação anexa.

Significa dizer que o estoque apresentado em 28.02.2021 e 28.02.2022 pelo SPED fiscal com saldo nessas mercadorias compradas, foi desconsiderado pelo agente do fisco, visto que o mesmo afirma com o estorno que toda mercadoria foi vendida no ato da compra, como também a autuada não efetuou nenhuma venda fora do estado. Fato este que não procede, já que a autuada transmitiu suas devidas apurações mensalmente, como também os inventários.

Também não foram considerados os estornos informados mensalmente pelo SPED FISCAL, método PEPS, o que comprova o estorno efetuado no momento da saída interna da mercadoria, razão pela qual torna-se patente a inconsistência da elaboração dos cálculos da proporcionalidade, efetuado pelo agente fiscal.

Assim, verifica-se a falta da discriminação exata das notas fiscais e respectivos valores que serviriam de amparo para o levantamento efetuado, eivando de nulidade o auto de infração, já que nenhum auto deve ser lavrado sem que haja certeza absoluta sobre o que se compõe o seu lançamento, invocando o art. 142 do CTN.

Ao final, requer que seja regularmente distribuída e conhecida a presente defesa; com base no art. 151 do CTN, a suspensão da exigibilidade do tributo e a respectiva multa; pelos motivos desfilados, preliminarmente requer a nulidade da notificação.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 141/43. Alega que a defesa está lastreada na falsa premissa de que a empresa pode creditar-se de produtos adquiridos em outros estados, que estão isentos e que deveriam ser estornados no mês que der saída. Para corroborar seus argumentos, informa que fez estornos mensalmente no livro de apuração de ICMS.

Que com isso, a defesa tenta inverter o processo em que a norma determina expressamente a vedação da utilização dos créditos de produtos isentos, conforme art. 310, II do RICMS.

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

Que, portanto, a regra é que no caso de mercadoria isenta neste Estado não deve ser utilizado o crédito destacado no documento fiscal e no caso de emissão de saída com débito, como no caso de saída para outro estado, por venda ou devolução, deve ser destacado o imposto no documento emitido e ao final do mês, deve ser estornado o débito na apuração.

Por outro lado, verificou que a autuada efetuou estornos de créditos que não foram identificados porque, via de regra, não continham a descrição a que se referiam. Feito o esclarecimento, elabora novo demonstrativo à fl. 42 onde deduz os valores reclamados, **e reduz o lançamento para R\$ 442.109,56.**

O impugnante foi intimado a se manifestar e às fls. 146/148, inicialmente pede que todas as comunicações sejam feitas exclusivamente na pessoa do Dr. Emanuel Silva Andrade, em Petrolina-PE.

Reitera a ocorrência de erro de direito e impossibilidade de modificação do lançamento. Apresenta como exemplo, o resumo da EFD de janeiro de 2020 onde consta o estorno total de créditos no valor de R\$ 38.338,50 e no campo da descrição do ajuste consta como sendo *ESTORNO DE CRÉDITOS – OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA IMPREVISÍVEL NA ENTRADA – ART. 312, I e II DO RICMS produtos sem manutenção de crédito*.

Que, portanto, não há de se falar em fatos desconhecidos como disse o autuante, que detinha todos os meios necessários para identificar e deduzir valores dos estornos de créditos de ICMS. Obviamente o fez por dar interpretação diversa da legislação, sendo que cometeu erro de direito, o que torna o auto nulo.

Que é evidente que o autuante adotou critério jurídico diverso do estabelecimento na legislação, e cometeu erro de direito, não se tratando de erro de fato a ensejar mero decote daquilo que restou consignado no lançamento tributário de ofício, e nesse caso não caberia ao órgão julgador fazer um recorte excluindo do período os valores dos estornos do crédito, pois se assim fosse, estaríamos diante de um novo lançamento fiscal, razão pela qual se impõe a decretação da nulidade da autuação.

Traz jurisprudência sobre o erro de fato em que trata dos arts. 145, 146 e 149 do CTN que trata das possibilidades de alteração do lançamento, em que nas hipóteses de erro de direito (equivoco na valoração jurídica dos fatos) o ato administrativo revela-se imodificável em virtude do princípio da confiança.

Que neste processo é flagrante o erro de direito e em outras palavras não é possível a modificação do lançamento nos termos do art. 145 e 149 do CTN. Pede pela nulidade do lançamento.

No mérito, traz o art. 310 do RICMS, em que tendo a certeza das saídas subsequentes serem isentas do ICMS, surge o dever de vedar o registro do crédito de isentas do ICMS. Situação diferente ocorre quando o contribuinte adquire o produto, contudo não tem a certeza de que as saídas posteriores serão isentas de ICMS na aquisição dos produtos e na apuração do ICMS, que deve ser apurado na exata proporção das saídas isentas conforme art. 312 do RICMS.

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

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

Que nesta demanda as mercadorias objeto da autuação são aquelas com isenção concedida no art. 254, CXVIII do ICMS, relativa às saídas internas com insumos agropecuários do Conv. 100/97, exceto os previstos nos incisos LXIV e LXV do caput do art. 268 do mesmo Decreto.

Que as saídas interestaduais são tributadas, e no presente caso o contribuinte não sabe ao adquirir tais mercadorias se elas serão vendidas internamente com isenção ou se serão vendidas para outros estados, tributadas, logo registra regularmente os créditos de ICMS na proporção das saídas isentas (aquelas que ocorreram internamente).

Anexa para que não restem dúvidas, alguns registros de saídas de mercadorias onde é possível verificar as saídas para outras unidades de federação, não alcançadas pela isenção. Que o fato ocorre em todos os meses da autuação, todavia de maneira contrária à lei, o autuante tenta exigir que o contribuinte vede o crédito de ICMS já nas entradas das mercadorias, violando o art. 312, I do RICMS.

Pede por todo o exposto que seja declarado NULO o lançamento ou então que no mérito seja reconhecido como IMPROCEDENTE.

O autuante faz nova informação fiscal fls. 202/203. Diz que a nulidade não procede, pois, a infração é a mesma, apenas corrigidos alguns valores por conta dos argumentos apresentados na defesa.

Reafirma que independente da destinação que seria dada efetivamente às mercadorias, no caso regra geral é de que elas serão colocadas no mercado interno e, portanto, deve ser aplicada a vedação da utilização do crédito nas aquisições. Aquelas saídas por conta das operações que foram tributadas terão direito a estornar o débito constante dos documentos fiscais dessas operações. Que para proceder de outra forma, deveria pleitear regime especial.

Ilustra sua explicação com a informação de que no exercício de 2020 as saídas interestaduais foram de pouco mais de 41%, considerando as transferências para a matriz, e se excluí, não chega a 10%. Que em 2021, tais saídas incluindo transferências não chegam a 25%.

Que a maioria absoluta das mercadorias adquiridas são destinadas ao mercado interno, sendo bastante previsível que a maior parte das saídas ocorreriam isentas ou não tributadas.

Pede pela procedência parcial do lançamento.

Às fls. 208/209 o processo foi convertido em diligência, com os seguintes pedidos:

Pela autuada – apresentar memória de cálculo dos valores de estornos de créditos efetuados, mercadoria a mercadoria, com descritivo de toda a metodologia adotada para quantificação dos valores a estornar.

Apresentar os saldos de estoques das mercadorias que ainda não saíram do estabelecimento autuado, existentes à época dos exercícios fiscalizados.

Pelo autuante – examinar as memórias apresentadas pela autuada e auditar a metodologia adotada pela empresa para fins de estornos dos créditos, sem entrar no mérito de estar ela correta ou não, identificando-se ainda assim com os critérios adotados pela empresa, restam valores a estornar. Caso positivo, apontar as diferenças.

Produzir informativo fiscal, se concorda ou não da metodologia adotada pela autuada; explicar o porquê de mesmo que fossem todos os estornos feitos espontaneamente pela autuada, compensados em outros meses, ainda há diferenças de glosas a reclamar.

O autuado se manifestou às fls. 213/17.

Diz que de acordo o art. 148 do RPAF, cabe ao autuante ou auditor estranho ao feito efetuar diligência e essa Junta determinou que o autuado a faça. Que o fisco detém todos os meios necessários e conhecimento para verificar o quanto foi determinado pela diligência. Que além disso, o debate é se as operações realizadas estão sujeitas à vedação ou ao estorno dos créditos. Que pela própria diligência fica evidente que não há como se determinar com precisão os valores se devidos ou não, e deveria haver nova lavratura de auto de infração, caso os estornos feitos pelo autuado se comprovem equivocados.

Requer que seja declarado nulo o lançamento ou caso entendam, que seja determinado ao autuante, auditor estranho ao feito ou a ASTEC para que realize o levantamento.

O autuante respondeu à diligência às fls. 223/224.

Que intimou a empresa via DT-e em 06.12.2024 e tendo tomado ciência, apresentou sua manifestação. Sustenta que a vedação da utilização desses créditos (Art. 310, II, do RICMS). A exceção está expressa no inciso I do art. 312, que determina o estorno do crédito utilizado quando da saída isenta ou não tributada e esse fato não for previsível quando da entrada da mercadoria.

Que no que diz respeito ao demonstrativo de fls. 142, de que nos meses em que o valor do estorno é maior que o crédito glosado esses valores seriam desprezados. Na verdade, todos os estornos foram considerados, quando o valor do estorno era maior que o glosado, a diferença era acumulada para o mês seguinte e assim sucessivamente e remanesceram como créditos

reclamados os meses em que os valores dos créditos indevidos suplantaram o valor dos estornos efetuados, e ainda assim, restou crédito reclamado.

VOTO

Trata-se de auto de infração por suposto crédito indevido na aquisição de mercadorias cujas vendas internas são beneficiadas por isenção fiscal.

Foi efetuada diligência, contudo sem o êxito pretendido, e este Relator entende que nestas circunstâncias, o processo deve ser julgado, vez que o autuado se negou a atender o pedido solicitado, e o autuante também não apresentou nenhuma informação adicional relevante para a solução da lide, vez que o cerne da discussão em primeiro plano, está centrada em uma questão de direito a ser decidida.

Observando o demonstrativo do autuante conforme CD anexo, verifica-se que todas as notas fiscais de entradas foram relacionadas com o respectivo crédito de origem, que tendo sido registrado pelo contribuinte, foi inteiramente glosado no mês das entradas. Na informação fiscal, o autuante reduziu o lançamento inicial de R\$ 1.430.770,29, para R\$ 442.109,56.

No lançamento original constava lançamentos em 24 meses (2020 e 2021) mas na informação fiscal restaram apenas 11. Isto ocorreu porque o autuante não considerou inicialmente que em todos os meses havia estornos de créditos efetuados pelo impugnante, e em 13 dos 24 meses os estornos do contribuinte foram até maiores que os valores encontrados pelo autuante, razão pela qual só restou valores a cobrar em menos da metade do período, ao se fazer abatimento dos valores que foram estornados na escrituração do contribuinte. É que o autuante, em princípio, fez os lançamentos como se nenhum crédito fosse estornado na apuração do imposto.

O que se verifica nesta lide, é uma questão de eminente interpretação de direito, quanto ao dispositivo legal, vez que o autuante entende que a glosa do crédito deve ser feita antes mesmo da venda futura, ainda que o contribuinte venha a dar saídas tributadas, quando deveria nesse caso, como consequência óbvia, segundo o entendimento do autuante, fazer o “estorno do estorno”, ou seja, devolver parte do crédito que já foi estornado quando das entradas, num momento em que não se sabia se a saída subsequente seria ou não beneficiada com isenção. A interpretação das normas é sem sombra de dúvidas, a parte mais difícil para aqueles que operam com o direito.

O deslinde dessa questão passa por julgamento relativamente recente da 1ª CJF (sessão de 15.03.2024), em que se mudou jurisprudência deste Conselho de Fazenda em auto similar, em que embora não houvesse isenção total das saídas internas (como neste caso em julgamento), havia isenção parcial por redução de base de cálculo, e o autuante, da mesma maneira, glosou o crédito que considerou excedente no mês das entradas (que era limitado a 10%), enquanto o autuado fazia o estorno de crédito no momento em que se confirmava a saída beneficiada (o mesmo aconteceu neste auto).

Assim, trago o acórdão referido, exarado por este mesmo relator por ocasião em que atuava na 1ª CJF, para depois fazer a devida análise comparativa com a do caso em discussão. Após a ementa, há transcrição de trecho do voto nas partes pertinentes a este processo, suprimidas as que são exclusivas do processo que foi julgado.

1 a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0068-11/24-VD EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS POSTERIORES COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Embora o contribuinte execute a maioria das suas operações internas, é fato de que quando da aquisição, as operações futuras são incertas, e quando a legislação diz “os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos” não se pode aferir de antemão quais operações estarão ou não amparadas pelos benefícios, ainda que de fato a maioria acabe

sendo beneficiada. À luz do art. 111 do CTN que trata da interpretação literal da norma quando se reportar a benefício fiscal, quando a legislação diz que não pode exceder 10%, não é possível interpretar a partir da aplicação de 41,176% sobre 18%, resultando em 10,59%, já que o art. 111 também não dá margem para isto, haja vista o texto legal, o art. 6º do Decreto dizer- não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada, acaba por ser explícito quanto ao limite de 10%, dependendo de o legislador conceder aumento do piso do crédito e isto não foi feito. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

Trata o Recurso Voluntário, de auto julgado Procedente em Primeira Instância, por utilização indevida de crédito fiscal em virtude do disposto no Decreto nº 7799/00.

Segundo o voto recorrido, considerando o núcleo da fundamentação, aqui transcrevo - Isto porque o autuado, firmou junto à SEFAZ o Termo de Acordo e Compromisso para usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7799/00, ao qual está submetido. Assim é, que o Art. 6º do referido decreto estabelece:

*“Art. 6º - Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, **vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º -F**, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizado em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

Traz o recurso à fl. 150, o texto do Decreto nº 7799/00 que justifica suas alegações quanto ao respeito ao princípio da não cumulatividade que entende ter sido violado pelo método aplicado pelo autuante, que em síntese se encontra tanto no supracitado decreto como no antigo RICMS e no atual:

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 13.339, de 07.10.2011, DOE BA de 08.10.2011, com efeitos a partir de 01.11.2011)

Nota: O § 1º do art. 6º foi revogado pelo Decreto nº 19.781, de 24/06/2020, DOE de 27/06/2020, efeitos a partir de 27/06/2020. Redação anterior dada ao do § 1º do art. 6º pelo Decreto nº 19.025, de 06/05/19, DOE de 07/05/19, efeitos de 07/05/19 até 26/06/2020:

Vejamos o art. 312 do RICMS vigente, e o citado parágrafo 5º do que muito se assemelha ao parágrafo 2º do art. 100 do antigo Regulamento:

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

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

*O parágrafo acima não deixa qualquer margem de dúvidas – “ **quando a operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal**”..... ‘QUANDO’ é um advérbio de tempo que visa informar sobre o momento que aconteceu ou acontecerá um fato, e em qual circunstância. Assim numa pergunta – quando é que chegas? - está se querendo saber o momento futuro que a pessoa vai chegar. Se a pergunta for*

“quando ele morreu” - está se querendo saber em que época do passado ocorreu o evento morte.

Logo, no texto normativo acima, a expressão “quando a operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo” está a se tratar de um momento futuro, em que ocorrer operação subsequente à entrada da mercadoria, o valor do estorno será proporcional à redução, e a contrário sensu, se a operação não ocorre com tal redução, estorno nenhum será feito.

Como pode se interpretar a partir da leitura desta norma, que a redução deva ser feita no momento das entradas, sem qualquer operação vinculada com o uso do benefício e em claro descompasso com elemento gramatical que trata de evento futuro?

É de clareza solar que o estorno é condicionado a uma operação subsequente com redução de base de cálculo, não se podendo fazer o estorno independentemente de haver uma operação vinculada ao benefício.

Vejamos a sequência da norma vigente à época: § 5º - Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

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

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

Se o legislador quisesse que o estorno fosse feito independente de uma operação futura e vinculada com benefício, não haveria porque se preocupar em colocar uma regra para o caso de não ser possível ao contribuinte controlar os seus estoques, visto que se todas as operações de entradas devem ter de imediato o estorno, em qualquer hipótese, com ou sem controle de estoques, haveria de se estornar de imediato, e portanto não haveria razão para o legislador elaborar uma regra expressamente para esta situação, visto que bastaria ao setor contábil diante de todas as notas de entrada, de imediato executar o estorno, fazendo o “estorno do estorno” quando eventualmente alguma saída de mercadoria não fosse beneficiada. Numa regra de estorno imediato e não condicionado a evento futuro com benefício, não há de se falar em controle de estoques, porque isto é irrelevante.

Vejamos o detalhe: “não sendo possível precisar a alíquota vigente no momento da entrada ou da aquisição da mercadoria ou da utilização do serviço, ou se as alíquotas forem diversas em razão da natureza das operações ou prestações”.

Se a regra geral fosse de estorno imediato, no mês das entradas, como haveria de se cogitar que o contribuinte não fosse capaz de precisar a alíquota de algumas entradas? Impossível o setor fiscal-contábil estando de posse de uma nota de entrada, e sendo obrigado a fazer o estorno naquele mesmo mês, independentemente de haver saídas beneficiadas, não soubesse a alíquota, vez que se está diante da nota fiscal com a alíquota declarada.

Tal parágrafo denota que o estorno é feito a posteriori, no momento da operação beneficiada em que aí sim, o contribuinte pode não ser capaz de identificar se aquela mercadoria que está saindo do seu estoque entrou numa compra oriunda de São Paulo a 7% ou de Goiás a 12%, ou numa compra interna a 18%, já que a mercadoria sendo a mesma, é difícil a distinção da origem.

Acrescento que não faria nenhum sentido em se falar em regra especial para o caso em comento, se todo o estorno fosse feito de imediato, uma vez que nenhum contribuinte poderia desconhecer a alíquota da operação de aquisição, e ficar impedido de imediato fazer o estorno.

Tal situação só é posta, exatamente porque em saídas posteriores vinculadas ao benefício, o contribuinte não mais consegue saber de que entradas se vinculam aquelas saídas. Maior clareza, impossível.

O recorrente alega à fl. 151 que há uma má interpretação pelo autuante, que é desconectada com a legislação tributária estadual, federal e constitucional que disciplinam a não cumulatividade do ICMS retirando seu direito ao crédito enquanto detém a posse das mercadorias, antecipando o estorno.

*O autuante se manifestou à fl. 219 dizendo que não tem qualquer respaldo na legislação o uso das operações de saída, como base para efetivação dos estornos, e que lhe assiste razão. Data máxima vênua, devo discordar desta interpretação do autuante, assim como do relator do voto recorrido quando fundamentou à fl. 268 que “ **não há qualquer lacuna normativa do Decreto nº 7799/00 que autorize o autuado a estabelecer seu critério para efeito de estorno de créditos, não vislumbrando na metodologia do cálculo empregada pelo autuante qualquer procedimento que vá de encontro ao princípio constitucional da não cumulatividade**”.*

Afirmo, pois, quando das saídas, é que se sabe com certeza absoluta se ocorreu ou não o benefício do decreto, e tendo o contribuinte o controle do estoque pelas suas entradas, efetua os estornos com base não nos preços dessas saídas, obviamente, mas pelo quantitativo vendido, vinculado ao preço médio de entrada, para se precisar o valor a ser estornado.

Além disso, conforme veremos adiante, o método empregado pelo autuante em confronto com o do autuado, acaba por lançar o estorno de valores que foram pagos pelo recorrente, embora com defasagem de tempo, em se considerando o método do autuante como o correto, logo, é fato que foi lançado valores que foram adimplidos pelo recorrente, na pior das hipóteses, intempestivamente, o que resultaria em acréscimos moratórios, jamais a cobrança do imposto já pago pois não haveria de se falar em descumprimento de obrigação principal.

Obviamente a legislação obriga o contribuinte a fazer o estorno das entradas, referente às mercadorias saídas e vinculadas ao benefício somente quando ocorre o fato gerador sob incidência beneficiada, não obrigando a uma antecipação total do estorno para posterior correção para os casos de operações não beneficiadas, em que obrigaria o contribuinte a fazer o “estorno do estorno” de forma a ser mantido o direito à não cumulatividade.

Assim, é que à fl. 346 em manifestação do recorrente, entendo correta a sua afirmação de que: “não deve ser realizado o estorno de créditos em TODAS as operações nas entradas de mercadorias como afirmou equivocadamente o auditor fiscal, mas apenas e tão somente em relação às entradas de mercadorias que são vinculadas a saídas amparadas pelos benefícios fiscais.

Que o art. 6º do Decreto nº 7799/00 é contundente ao condicionar a exigência de estorno de créditos do ICMS ao FATO FUTURO, de a mercadoria vir a ser objeto de operação amparada por benefícios fiscais, pois diversamente como sugere o auditor fiscal não é correto fazer o seu cálculo apenas com as informações contidas nas notas fiscais de entrada pois são insuficientes para apuração dos estornos já que não é possível prever se essas mesmas mercadorias serão objeto de saídas beneficiadas como estabelece a legislação”.

Assim é que em resposta ao pedido de diligência à fl. 310, para esclarecimentos a respeito de eventual inconsistência metodológica pela utilização de crédito presumido em saídas interestaduais o autuante esclareceu que não há nenhum problema quanto a isto, pois a questão é meramente de método de cálculo, e em resposta à fl. 359, o autuante esclareceu a razão da diferença dos cálculos aplicados no procedimento e pelo recorrente.

Tal procedimento só estaria perfeitamente correto se tudo que o recorrente comprasse em janeiro também tivesse saídas dentro do mesmo mês, pois a média de saídas beneficiadas coincidiria totalmente com as vendas efetuadas no período, mas como parte das entradas só tem saídas no mês ou meses subsequentes, acaba que o cálculo do autuante é distorcido.

Se o autuante tivesse o cuidado de examinar esses estornos feitos a posteriori, teria de abater do cálculo do seu estorno em janeiro, as saídas efetuadas em fevereiro. É fato que não poderia cobrar os valores lançados, desprezando que parte do estorno de débito de cada mês por entradas, é estornado posteriormente pelo recorrente, incorrendo na cobrança do imposto que o próprio autuante reconhece ter sido pago a posteriori, pois a diferença conforme ele mesmo repetiu várias vezes, “é decorrente de metodologias diferentes aplicadas pelo contribuinte e pelo fisco”.

É visível a contaminação dos valores lançados no auto em virtude dessa metodologia “estanque”, que mensalmente despreza os estornos efetuados em meses subsequentes, pelas saídas com benefício fiscal.

O autuante defende “antecipação total dos estornos”, antes mesmo de ter a saída beneficiada, mas não há amparo legislativo para isto. A afirmação do autuante não tem qualquer correlação de causa e efeito. A diferença também não reside no fato de se utilizar preços médios, já que as entradas necessariamente não ocorrem com o mesmo valor, e o preço médio em nada prejudica o fisco conforme veremos.

Na prática, todo o processo fica contaminado pelos estoques residuais das mercadorias entradas no mês e que não são vendidas integralmente, mas saem nos meses subsequentes, na maior parte beneficiadas, e o demonstrativo do autuante não tem qualquer ajuste desses estornos de créditos feitos pelo recorrente quando ele efetua saídas das mercadorias adquiridas no mês anterior e que ficaram parte no estoque, o que na prática significa “estornar duplamente o crédito de toda mercadoria que remanesça em estoque ao final do mês de aquisição”.

Nesse caso é possível afirmar com a mais absoluta certeza que o autuante está lançando um imposto que foi pago, contudo distribuído pelas saídas beneficiadas em meses subsequentes à entrada. O decreto diz que “os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos(...) não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

A partir da leitura do decreto não vejo qualquer possibilidade de interpretação para se obrigar o recorrente a fazer todo o estorno no mês da aquisição, mas apenas “quando vinculados a mercadoria em operações subsequentes amparadas pelo benefício”, e isto o recorrente prova que fez, efetuando o estorno toda vez que houve saídas beneficiadas, aplicando o preço médio de entradas.

Por outro lado, lançar todo o estorno de crédito simplesmente baseando-se nas entradas, entendo ser um equívoco, visto que estaria se aplicando uma espécie de “antecipação de operações subsequentes 100% amparadas pelo benefício” desconsiderando-se devoluções futuras ou vendas interestaduais sem crédito presumido, em que não são beneficiadas e, portanto, sem estornos. Entendo que a metodologia do autuante pode até ser adotada pelo autuado, antecipando todo o estorno e a posteriori efetuar o “estorno do estorno” por saídas sem beneficiamento, pois em princípio, nenhuma das metodologias causa prejuízos ao fisco.

Contudo, a interpretação da norma não o obriga a antecipar antes da ocorrência da saída beneficiada. Afirmo isto porque se sabe que a maioria dos contribuintes utilizam a metodologia do autuante, por ser de simples aplicação, não dependente de software para controle de estoque, apenas literalmente aplicando a redução sobre todas as entradas mensais, e tal situação, como já pontuado, não traz qualquer prejuízo à Fazenda Pública, pelo contrário, traz benefício por uma antecipação de um imposto que está vinculado a operações futuras.

De fato, o autuante tem razão quando diz que a grande diferença é a metodologia, uma vez que todo saldo remanescente no estoque ao final de cada vez acaba sendo punido pelo lançamento antecipado do estorno antes da saída subsequente com utilização do benefício. Contudo, a metodologia do recorrente mostra-se apropriada à logística operacional, já que não vende tudo que adquire no mesmo mês e está adequada à legislação e ao princípio da não cumulatividade.

Querer estornar os créditos sem vinculação aos fatos geradores antes mesmo de acontecerem, é estabelecer uma espécie de antecipação tributária do estorno de créditos, por mera presunção de que tais fatos ocorrerão, e o direito tributário veda presunção da cobrança de imposto sem que haja expressa disposição de presunção legal como nas saídas presumidas em substituição tributária em que se cobra o imposto antes mesmo da ocorrência do fato gerador nas operações subsequentes.

Por outro lado, o relator quando diz que o contribuinte “não tem assim qualquer respaldo na legislação o uso das operações de saída como base para efetivação dos estornos” há de se esclarecer que o estorno é feito pelas entradas das mercadorias nas operações de saída, pelo seu quantitativo, mediante aplicação do preço médio das entradas, o que se comprovou não trazer qualquer prejuízo ao fisco por este cálculo, que dispensa o contribuinte de procurar saber quando vende a mercadoria, qual entrada corresponde exatamente as saídas que está efetivando.

É sabido que somente é possível a cobrança de um tributo após a ocorrência do fato gerador, ou seja, nasce a obrigação tributária a partir da ocorrência de uma determinada situação descrita em lei. Pela sistemática do ICMS e pelo princípio da não cumulatividade o contribuinte tem direito à manutenção do crédito fiscal das entradas, enquanto não ocorrer no mundo jurídico, o evento (saída beneficiada) que por utilizar um benefício que reduz o imposto debitado, é condicionado a um estorno de parte do crédito desta mesma mercadoria, mediante acordo firmado com o fisco.

Tal entendimento está também demonstrado no parecer da PGE/PROFIS no trecho abaixo reproduzido:

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

Em resumo, o que o fisco faz é uma antecipação do estorno de crédito sem qualquer vinculação com as saídas tributadas beneficiadas, e contrariam claramente o texto do decreto, e também o sistema normativo.

A interpretação de que “vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios” autoriza o estorno imediatamente após as aquisições sem fazer a dita vinculação quando da ocorrência efetiva dos fatos geradores sob incidência de benefício fiscal, é cingir-se, como diz Dr. José Augusto Martins Jr, a uma “visão estanque apenas das entradas”, em outras palavras, o que explica o entendimento da procuradoria, é que o fisco está negando-se a fazer interpretação sistemática do Direito, desprezando a inexistência de operações vinculadas, antecipando-as sem previsão legal, e desconsiderando o princípio da não cumulatividade que dá direito ao contribuinte de ficar com o crédito enquanto não houver saídas de mercadorias.

Não se pode considerar a norma de forma isolada, sem considerar outras normas e princípios como o da não cumulatividade, quebrando a harmonia que deve prevalecer no sistema normativo, pois o direito existe como sistema de forma ordenada e harmônica, em que conclui o brilhante parecer, assegurando tal interpretação - “prescindindo sempre duma entrada (crédito) e duma saída (débito) para se perfectibilizar”, fechando-se um ciclo da circulação das mercadorias (entradas e saídas), imprescindível para produzir efeitos tributários.

Enfim, o fisco está aplicando o estorno imediato nas entradas, entendendo a “vinculação das saídas subsequentes beneficiadas”, lhe permite estornar o crédito antes mesmos que tais

vinculações aconteçam. Sob qualquer ângulo de análise de uma interpretação sistemática, ou gramatical tal entendimento se mostra equivocado.

Por fim, devo salientar que este voto, no que diz respeito à metodologia de cálculo, está também embasado pelo parecer da PGE/PROFIS, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, que transcrevo os seguintes trechos:

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

A redação da norma é clara, não existindo a nosso sentir, qualquer margem de interpretação em outro sentido. Neste caso, importante realçar a técnica da não cumulatividade do benefício não poderá se cingir, numa visão estanque apenas das entradas no percorrer da circulação das mercadorias, prescindindo sempre duma entrada (crédito) e duma saída (débito) para se perfectibilizar.

Hugo de Brito Machado vaticina que dentro da lógica da dinâmica do ICMS, que o imposto a ser compensado é aquele que diz respeito às entradas de mercadorias e como tal, seguirão sendo objeto de circulação, e sairão do estabelecimento no qual entraram, restando presente a ideia de circularização.

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

Pra finalizar, se percebe no texto normativo, os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos, é da mais absoluta clareza quanto a uma condicionante para o estorno dos créditos das mercadorias adquiridas – OPERAÇÕES SUBSEQUENTES AMPARADAS POR BENEFÍCIOS, e não há qualquer parágrafo ou inciso, que complemente a norma, dizendo que deverá se fazer uma antecipação do estorno de forma imediata no mês das entradas, independente da operação futura beneficiada ainda estar por acontecer, o que fere frontalmente o direito do contribuinte à manutenção do crédito, pelo princípio da não cumulatividade enquanto, tal condição não for realizada.

Como estamos tratando de benefício fiscal, recorro ainda à interpretação literal (art. 111 do CTN), a mesma dada para impedir o recorrente de elevar o limite de estorno de 10% para 10,59% neste mesmo processo. De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luís Henrique de Neris Souza, ao comentar o art. 111 do CTN, eles dizem que, quando se fala em “interpretação literal” de fato há clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra. (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010, pag. 181).

Daí a impossibilidade de se alargar o limite de estorno sem expressa autorização legal assim como de se obrigar a uma antecipação de estorno pelas entradas das mercadorias, pois a interpretação literal visa tão somente que se evite expandir o alcance da norma, em benefício do contribuinte, aumentar de 10% para 10,59% o limite de crédito, como também que se diminua a sua interpretação em benefício do fisco (antecipar o estorno independente das saídas subsequentes beneficiadas), devendo a interpretação guardar a maior literalidade possível, de forma a estar na medida exata da pretensão do legislador.

Nesse sentido, em resumo, o argumento do Recorrente no processo, confere com o meu entendimento quanto à sua metodologia e diverge quanto ao aumento do limite de estorno, no que foi também entendido pelo parecer da PGE/PROFIS, pois não há na norma qualquer possibilidade de interpretação de antecipação do estorno antes mesmo das operações

subsequentes vinculadas ao benefício, restringindo o alcance da norma sob o ponto de vista da sua literalidade.

Tal entendimento conflituoso por parte do fisco, provavelmente decorre da prática da maioria dos contribuintes, que por uma facilidade operacional-contábil, prefere efetuar o estorno de forma imediata, de maneira simples, o que também facilita a fiscalização, mas não se pode impedir o contribuinte que tenha recursos operacionais de efetuar o estorno no momento estabelecido em norma, devendo o fisco também se aparelhar para efetuar a fiscalização conforme dita a legislação.

O autuante diz que foi “desprezado o modelo simples e correto como manda o Decreto nº 7799/00 que é simplesmente limitar o crédito destacado nas notas fiscais de entrada em 10% quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%”.

Concordo que o modelo é simples e inclusive é adotado pela maioria dos contribuintes (sem nenhum prejuízo à Fazenda Pública), por mera conveniência operacional, mas isso não tem o condão de modificar a interpretação da letra fria da norma, que manda estornar 10% do crédito das entradas, vinculados às operações subsequentes amparadas por benefícios previstos no Decreto nº 7.799/00.

Contudo, a Administração Fazendária não precisa adotar este método para todos os contribuintes, visto que nos casos em que se opta por se fazer o estorno de imediato, não há qualquer prejuízo ao fisco, pelo contrário, se antecipa parte do valor a ser pago à Fazenda Pública.

Face ao exposto DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, mantendo o valor corrigido na diligência conforme demonstrativo de fls. 414/15, reduzindo o lançamento de R\$ 4.287.035,08 para R\$ 2.545.994,11. Auto de Infração Procedente em Parte.

Após apresentação de um voto paradigma exarado na segunda instância deste Conselho, em que se julgou situação similar a deste processo, devo acrescentar que o julgamento acima resultou em decisão unânime e com parecer da PGE/PROFIS, tendo o provimento parcial decorrido de parte do processo que não dizia respeito à glosa no momento das entradas, mas pela elevação do limite de crédito de 10% para 10,59% em função do aumento da alíquota interna subir de 17% para 18%, e que uma parte importante foi excluída da transcrição acima por não guardar pertinência com o auto em julgamento. Passo então ao exame da presente lide.

A interpretação da norma isentiva a partir da obrigação de estorno exigido pelo art. 312, o autuante em resumo, disse na sua segunda informação fiscal:

“que independente da destinação que seria dada efetivamente às mercadorias, no caso regra geral é de que elas serão colocadas no mercado interno e por tanto deve ser aplicada a vedação da utilização do crédito nas aquisições. Aquelas saídas por conta das operações que foram tributadas terão direito a estornar o débito constante dos documentos fiscais dessas operações. Que para proceder de outra forma, deveria pleitear regime especial.

Ilustra sua explicação com a informação de que no exercício de 2020 as saídas interestaduais foram de pouco mais de 41%, considerando as transferências para a matriz, e se exclui, não chega a 10%. Que em 2021, tais saídas incluindo transferências não chegam a 25%.

Que a maioria absoluta das mercadorias adquiridas são destinadas ao mercado interno, sendo bastante previsível que a maior parte das saídas ocorreriam isentas ou não tributadas”

Já a do impugnante, conforme se vê na manifestação traz a exegese do art. 310 do RICMS em sentido diverso “em que tendo a certeza das saídas subsequentes serão isentas do ICMS, surge o dever de vedar o registro do crédito de isentas do ICMS. Situação diferente ocorre quando o contribuinte adquire o produto, contudo não tem a certeza de que as saídas posteriores serão isentas de ICMS na aquisição dos produtos e na apuração do ICMS e que deve ser apurado na exata proporção das saídas isentas conforme art. 312 do RICMS.

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

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

Vejamos, o artigo diz que “**deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado**” (fato passado pelo uso do particípio do verbo “creditar”) o que não deixa dúvidas de que o contribuinte ao dar entrada, tem direito ao crédito, mas se for objeto de saída isenta deverá efetuar o estorno, pelo fato da circunstância imprevisível na data da entrada, e efetivamente como se trata de diversas mercadorias com potencial de haver isenção futura, é incontestável que no momento da entrada, o contribuinte não tem qualquer certeza de qual delas terá saídas isentas. Em uma análise meramente semântica, já se denota que se refere a estorno de crédito já feito no passado, e o autuante sequer faz estorno no passado, mas no momento presente da entrada, ou seja, faz um bloqueio do crédito, não exatamente um estorno.

Isso remete inclusive à interpretação restritiva do art. 111 do CTN, a respeito de normas isentivas ou de benefício fiscal. O autuante, a rigor, fez estorno porque lá estava o crédito lançado, conquanto se estivesse fazendo a contabilidade do autuado, nem estorno estaria a fazer, mas simplesmente vedando o crédito.

Por outro lado, o inciso I diz que faz-se o estorno quando a mercadoria for objeto de saída não tributada, sendo esta circunstância “**imprevisível na data da entrada**”. A expressiva redução do auto de infração por conta de estornos que foram efetuadas pelo recorrente, adicionado à informação do próprio autuante de que até 41% (em um dos exercícios fiscalizados) das mercadorias saíram com tributação em operação interestadual, demonstra a impossibilidade de previsão de que uma determinada mercadoria ao dar entrada, saiba-se antecipadamente que terá saída isenta, ajustando-se ao que diz a norma.

Pelo entendimento do autuante, crédito algum deveria sequer ser registrado por conta de saídas futuras, a seu ver, previstas como isentas, e caso não houvesse, lançar-se-ia o crédito que deixou de ser registrado na mesma proporção das saídas tributadas. Ou seja, o crédito seria lançado em momento futuro, quando das saídas eventualmente tributadas, fugindo-se à regra de créditos pelas entradas.

Se assim fosse a “regra geral” como entendeu o autuante, o texto jamais falaria em “**imposto de que se tiver creditado**” pois não faz sentido algum se lançar um crédito na nota de aquisição, e ao final do próprio mês de entrada, estornar tudo, independente de haver saída tributada pois parte das mercadorias ficam em estoque e podem ter saídas subsequentes com tributação ou não, pois não é algo certo e previsível. Na prática, repito, é como se o contribuinte sequer tivesse direito a registro do crédito pelas entradas, pois não produziria efeito algum o registro e o subsequente estorno. Basta observar o demonstrativo e se verificar que todos os créditos nas aquisições foram somados e estornados pelo mês das entradas.

Como estamos tratando de benefício fiscal, a interpretação literal (art. 111 do CTN), não pode ser feita apenas em favor do fisco, mas também para o contribuinte, pois se trata de uma regra de mão dupla. De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luís Henrique de Neris Souza, ao comentar o art. 111 do CTN, eles dizem que, quando se fala em “interpretação literal” de fato há **clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra**. (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010, pag. 181).

Daí a impossibilidade de se alterar o momento do estorno (a lei fala que é feito na saída subsequente beneficiada, quando se faz o estorno do que foi CREDITADO (fato passado), e sem expressa autorização legal, não há como se obrigar a uma antecipação de estorno pelas entradas das mercadorias como se todas tivessem previsão de saírem sem tributação, **pois a interpretação literal preconizada no art. 111 do CTN, visa tão somente que se evite expandir**

o alcance da norma, em benefício do contribuinte, como também que se diminua o alcance da sua interpretação em benefício do fisco (como quer o autuante), ao antecipar o estorno independente da certeza das saídas subsequentes beneficiadas), devendo a interpretação guardar a maior literalidade possível, de forma a estar na medida exata da pretensão do legislador.

Note-se que os casos em que se antecipa o fato gerador, como na substituição tributária, há expressa determinação legal. Não pode o fisco fazer uma antecipação de que a mercadoria será vendida com isenção porque isto não consta da norma.

A interpretação do autuante vai em sentido contrário, de que estaria prevista a saída isenta por antecipação, e se por ventura não ocorrer, aí se lança o crédito que havia sido estornado (ou sequer registrado), algo parecido em teoria com a ST, em que não se configurando o preço de venda, o contribuinte poderia fazer um “ajuste” do que foi previsto e não aconteceu, como no caso de medicamentos em que a substituição tributária ocorre pelas entradas, independente das saídas pelo preço estimado, e muitas saídas ocorrem para hospitais e clínicas com preços menores, o que gera um ressarcimento mensal a ser compensado na apuração do imposto.

No caso dos medicamentos, há expressa autorização legal para que a retenção do imposto se faça no mês das entradas, independente de haver saídas para clínicas e hospitais, o que difere da norma em discussão, não havendo qualquer autorização expressa para estorno antes mesmo da certificação da operação com isenção.

O mesmo entendimento teve a PGE quando em parecer no processo paradigma, afirmou:

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

De fato, o direito ao crédito e a obediência ao princípio da não cumulatividade não permite ao fisco, considerar um evento futuro e incerto, para se glosar de antemão o crédito pelas entradas, de mercadorias que sequer tiveram saídas. A legislação tributária não pode ser interpretada de forma isolada, mas em conjunto com os princípios constitucionais e em obediência às hierarquias normativas, não podendo violar o princípio fundamental do imposto estadual, o da não cumulatividade, conforme a Lei 7.014/96:

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

Com a máxima vênia, a interpretação do autuante se baseia numa espécie de antecipação do estorno de crédito, com base na hipótese de que em princípio toda as mercadorias saíam de forma isenta, e cita que nos exercícios fiscalizados, as saídas tributadas foram da ordem de 41% e 25% (se saíram tributadas em transferências, isto é irrelevante, pois tal situação fazia jus ao crédito), é preciso ressaltar que no processo paradigma julgado na 1ª Câmara, mais de 95% das mercadorias tinham saídas internas com isenção parcial, não sendo possível ao intérprete da lei, dizer qual percentual seria admissível se efetuar um estorno prévio total, pois o direito tributário é regido pelo princípio da tipicidade fechada, sendo totalmente indiferente, se a saída beneficiada é de 1% ou de 99%, pois a tipicidade fechada do direito tributário não permite discricionariedade do fisco para se estabelecer um percentual “admissível” para se entender como “previsível que todas saídas serão isentas”, pois isto contraria a verdade material.

Assim, é irrelevante o percentual de saídas com benefício fiscal, pois conforme diz o parecer da PGE ***de fato, só poderia se concretizar de maneira adequada aos ditames forjados no incentivo fiscal quando da ocorrência de “operações subsequentes” amparadas pelo Decreto, ou seja, com redução de base de cálculo neste caso, importante realçar a técnica da não***

cumulatividade do benefício não poderá se cingir, numa visão estanque apenas das entradas no percorrer da circulação das mercadorias, prescindindo sempre duma entrada (crédito) e duma saída (débito) para se perfectibilizar. Logo, conclui-se que não se faz possível divorciar o benefício da ocorrência de operações de saídas subsequentes com o benefício.

Por outro lado, não vislumbro a possibilidade de que a diligência efetuada para que o autuante possa se certificar de que os estornos efetuados pelo impugnante estão corretos, ajustando o auto de infração, pois sua auditoria não adotou o critério adotado pelo contribuinte, mas percebe-se que na própria correção efetuada na informação fiscal dos 24 meses, apenas 11 remanesceram, pois nos demais o estorno lançado pelo contribuinte foi até maior que o calculado pelo autuante.

Por exemplo, no mês de fevereiro de 2020 enquanto o autuante efetuou o estorno lançado em R\$ 18.098,87 o contribuinte estornou 10.239,63 a mais (R\$ 28.338,50) o que por si, já carrega o lançamento da falta de certeza e liquidez, **pois tais créditos foram considerados sem qualquer apuração da sua veracidade, pois o contribuinte pode ter cometido erros de estorno quando das saídas beneficiadas, e não consta que tenha sido averiguado pelo autuante.**

Por outro lado, as metodologias têm diferenças significativas do momento em que se efetua os estornos. Só como exemplo comparativo, se o contribuinte adquire mercadorias em janeiro, mas nada vende, e o autuante estorna neste mês o valor de R\$ 100.000,00 e posteriormente no mês de junho o autuado vende todas as mercadorias e estorna R\$ 90.000,00, o valor de R\$ 10.000,00 não pode retroagir ao mês de janeiro para ser cobrado, pois implica em alteração dos acréscimos moratórios, vez que a metodologia correta é o estorno em junho e não em janeiro.

Se por ventura, toda a mercadoria fosse tributada na saída e o crédito fosse legítimo? Neste caso, o contribuinte deveria fazer registro do crédito retroativo a janeiro, se fosse todo estornado naquele mês como pretende o autuante? E se já tivesse efetuado pagamento de imposto pelo fato de haver estornado e ficasse com saldo devedor de ICMS? Faria restituição do imposto pago indevidamente? Tal situação causaria um caos na apuração do imposto, além de ofender de forma direta o princípio intocável da não cumulatividade. O contribuinte tem direito ao crédito pelas entradas até que o evento subsequente o obrigue a eventual estorno.

Entendo também que está correta a tese defensiva de que se trata de um erro de direito, devido a uma interpretação equivocada da legislação por parte do autuante e a justificativa posta na resposta à diligência, de que fica evidente que não há como se determinar com precisão os valores se devidos ou não, pois as duas metodologias ocorrem em tempos diferenciados, devendo-se lavrar novo auto de infração, caso se constate erros do autuado na sua metodologia, que entendo ser a correta.

Primeiro, não se poderia compensar neste auto de infração, diferenças de valores apurados em um mês, e lançados em outro, retroativamente. Se a diligência lograsse êxito, apenas se teria a certeza ou não da necessidade da lavratura de outro auto de infração.

Segundo, ainda na hipótese de se efetuar uma diligência desconsiderando todo o valor lançado, para um refazimento do procedimento, de modo a apurar eventual estorno a menor, dentro do critério que o contribuinte adotou, remanescendo algum valor no auto de infração, estaria a se julgar o resultado por um critério legal completamente distinto do inicial, não mais pela falta de estorno no momento das entradas, mas por estorno a menor do crédito das entradas, no momento subsequente pelas saídas isentas, que é uma notória alteração do critério jurídico, inviável dentro do mesmo processo nos termos dos arts. 145 e 149 do CTN.

Terceiro, a impugnação foi precisa quando apontou a diferença entre vedação ao crédito prevista no art. 310 do RICMS, quando há certeza de saídas subsequentes isentas ou não tributadas, e o estorno de crédito, do art. 312, quando se efetua o estorno em saídas futuras e incertas, quando estas se confirmam como isentas ou não tributadas. Uma coisa é a vedação (ocorre logo na entrada pela certeza da operação futura sem tributação), outra é o estorno, que ocorre em momento futuro, quando imprevisível no momento da aquisição se a saída futura será ou não

tributável, por conta do princípio da não cumulatividade e da estrita legalidade imposta pelo direito tributário.

Há evidente vício material decorrente de erro na aplicação da regra de estorno de créditos em mercadorias que podem vir a ter saídas isentas, não se tratando de mero equívoco do lançamento, mas de erro na conformação da própria obrigação tributária, vez que inexistente obrigação do contribuinte de estornar créditos sem ter a certeza de que a mercadoria teve saída sem tributação.

Verifica-se inclusive que o STJ, em RECURSO REPETITIVO acerca do tema, definiu o seguinte: *a revisão do lançamento tributário por erro de fato (art. 149, VIII, do CTN) reclama o desconhecimento da sua existência ou a impossibilidade da sua comprovação à época da constituição do crédito tributário; ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos) o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável* (1ª Seção, RESP 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luis Fux.)

Por fim, o erro imodificável no lançamento é um daqueles vícios que atingem os elementos essenciais, previstos no CTN, como por exemplo, a descrição dos fatos tributáveis, identificação do sujeito passivo, etc; *in casu*, o enquadramento jurídico da infração em lide, decorreu de equívoco da interpretação da norma, sendo impossível o saneamento no mesmo processo.

Se incertezas permanecem (vez que o autuante não demonstra ter verificado se o contribuinte efetuou corretamente os estornos à medida que deu saídas isentas), recomenda-se à Administração Tributária solicitar uma nova auditoria, dentro do critério jurídico emanado pelas normas vigentes, respeitando-se o prazo decadencial.

Face ao exposto, acato o pedido do impugnante, e voto pela NULIDADE do lançamento. Auto de infração NULO. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 207150.0020/22-1, lavrado contra **PLANTEBEM COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS LTDA**. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN –RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR