

A. I. N° - 298574.0015/22-0
AUTUADO - MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 08/10/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0176-03/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativamente às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Não comprovadas de forma plena as arguições defensivas apresentadas. Rejeitadas as questões preliminares postas. Negado o pedido de diligência/perícia adicional. Não acatado pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 20/12/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 1.855.751,84, acrescido da multa de 60%, em razão de falta de recolhimento do ICMS, por deixar de efetuar estorno de crédito fiscal, relativamente a entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes, ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, visto que tais saídas internas e interestaduais ocorreram respectivamente, com carga tributária de 4% e com redução de base de cálculo, nos meses de abril a setembro de 2018, maio, agosto a dezembro de 2019, abril a dezembro de 2020. (Infração 001.005.003).

O autuado impugna o lançamento fls. 41/68. Resume os fatos autuados. Registra que a defesa é tempestiva. Afirma que vem, por seus advogados, com fundamento nos artigos 123 e seguintes do RPAF/BA, apresentar defesa contra o Auto de Infração, pelas razões a seguir.

Aduz que é sociedade empresária que opera na fabricação de fertilizantes de diversas naturezas, os quais são aplicados em culturas agrícolas, em ingredientes para nutrição animal e produtos industriais. Também, produz e comercializa fosfato e potássio, com atuação nos ramos agroindustriais, com ênfase no aproveitamento industrial de minérios e congêneres, na obtenção de produtos químicos, tal como se nota de seus atos societários (doc. 01), caracterizando-se como contribuinte do ICMS.

Explica que para a consecução de suas atividades, adquire, mediante operações internas, interestaduais e de importação, diversas mercadorias que são empregadas em seu processo produtivo, tais como insumos agropecuários e compostos químicos. Nos termos da legislação, a aquisição de bens dessa ordem lhe assegura o direito de se creditar do imposto cobrado nas operações anteriores, notadamente, porque resultam na entrada de mercadorias tributadas e vinculadas à sua atividade, nos termos dos arts. 20, § 1º, e 21, III da Lei Complementar nº 87/96 (“Lei Kandir”). À vista disso, aduz que, quando adquire essas mercadorias, credita o valor do imposto cobrado anteriormente, sempre em atenção às regras da não-cumulatividade do ICMS, nos termos da legislação baiana.

Afirma que visando incentivar determinados ramos empresariais, o Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), nos termos do art. 100, IV do CTN, editou o Convênio ICMS nº 100/97, que,

dentre outras disposições, prevê a redução da base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos insumos agropecuários, dentre eles, os fertilizantes (Cláusula segunda). É também o que disciplina o art. 266, III, do Regulamento do ICMS no Estado da Bahia. Com o mesmo objetivo, quanto às saídas internas, o RICMS/BA prevê em seu art. 268, XXXI, LIII e LIV que, para determinados insumos, a base de cálculo deve ser reduzida de modo que a carga tributária corresponda a 7% (sete por cento) ou 4% (quatro por cento), a depender dos bens que derem saída.

Diante desse contexto, considerando que as saídas subseqüentes dos insumos adquiridos se dão com o benefício de redução da base de cálculo, esclarece que os créditos de ICMS apurados quando da entrada, apenas podem ser aproveitados de maneira proporcional, salvo disposição em sentido contrário. Em outras palavras, se a aquisição dos insumos gera direito ao creditamento do ICMS destacado na nota fiscal de entrada, e se, ainda, o ICMS incidente na operação subseqüente é calculado com base de cálculo reduzida, o crédito apurado deverá ser estornado proporcionalmente à redução, se não houver disposição que, excepcionalmente, permita a manutenção integral dos créditos.

A esse respeito, cita o art. 268, § 1º, do RICMS/BA que determina que o percentual correspondente ao crédito de ICMS aproveitável, será a razão entre a alíquota efetiva da operação de entrada e o percentual limite aplicável à operação de saída (carga tributária expressamente fixada). Nesse contexto, diz que sempre realiza o estorno proporcional em suas escriturações, mantendo o crédito nos exatos limites previstos na legislação.

A despeito disso, afirma que a autoridade fiscal solicitou a apresentação de diversos documentos referentes aos exercícios fiscais de 2018 a 2020. Ocorre que, mesmo após ter comprovado que o estorno dos créditos se deu nos exatos termos da legislação, foi surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração. Todavia, entende que o lançamento tributário nesses termos formulado deve ser desconstituído, conforme art. 156, IX do CTN, notadamente por quatro razões: (i) o auto de infração lavrado não traz qualquer evidência dos métodos adotados na fiscalização, obstando a compreensão da motivação da acusação fiscal, em descumprimento do expediente previsto no art. 142 do CTN, sendo, portanto, nulo, conforme Súmula nº 01 do CONSEF; (ii) os créditos não escriturados foram mantidos nos exatos termos da legislação, de modo que, não há que se falar em estorno a menor, o que resulta na invalidade da autuação e, conseqüentemente, na inaplicabilidade da multa aplicada; e (iii) subsidiariamente, ante a ausência de culpa, afigura-se desproporcional e irrazoável a multa cominada pelo Fisco, porquanto corresponde a 60% (sessenta por cento) do valor dos créditos não estornados, que sequer resultaram no recolhimento a menor do principal, como se evidencia da própria capitulação da multa.

Salienta que o ato administrativo deve se fazer acompanhar de motivação acerca dos fatos e fundamentos jurídicos que lhe serviram de suporte, sob pena de nulidade. Sobre o tema, cita o art. 5º, LV da CR/88, e o art. 142 do CTN, posto que, aos interessados, fica aberta a possibilidade de contestar as razões fundantes da atuação administrativa, facultando a apresentação de pontos de vista possivelmente desconsiderados pela autoridade quando da edição do ato impugnado.

Nesse sentido, reproduz o art. 149, V do CTN.

Salienta que, que a fiscalização não se preocupou em oferecer qualquer documentação que lhe permitisse visualizar, com clareza, a razão pela qual os cálculos por ela efetuados estão incorretos. Além disso, diz que não se constata no auto de infração, maiores explicações a respeito da metodologia empregada para apuração do saldo passível de estorno, de modo que não é possível vislumbrar os fundamentos adotados pelo Fisco Estadual, tampouco o subsídio legal para a redução do crédito mantido pela Impugnante.

Embora os dispositivos indicados pelo Fisco Estadual, de fato, determinem a realização do estorno proporcional dos créditos quando a operação subseqüente gozar de redução da base de cálculo, diz ser preciso observar, que as regras contidas nos dispositivos do RICMS/BA não revelam, com exatidão, a metodologia de cálculo que deve ser seguida. Em razão disso, a

demonstração dos fundamentos adotados, com exposição dos métodos e explicação das premissas, é ainda mais importante e constitui ônus inafastável da Fiscalização.

Afirma que a inexistência de qualquer comentário nesse sentido na autuação, seja para apontar os erros, seja para explicar os cálculos da autoridade fiscal, resulta na impossibilidade de confirmação da infração e impele o estabelecimento a inferências e conjecturas acerca do lançamento tributário.

Além disso, aduz que outro ponto de obscuridade do auto de infração, consiste no fato de que as bases de cálculos indicadas na memória de cálculo, não existem nas planilhas que acompanharam a autuação. O que verificou, após ter tentado decifrar as planilhas que acompanham a autuação – tarefa árida e árdua, em especial pela ausência de nota explicativa e pelo fato de o relatório fiscal ter apenas cinco parágrafos –, é que a Autoridade Fiscal promoveu diversas operações matemáticas para atingir os valores supostamente devidos, para, na sequência, dividir o seu resultado por 12 e multiplicá-lo por 100, lançando bases de cálculo fictícias, apenas com a finalidade de que correspondessem ao valor ao final atingido – subvertendo a lógica da quantificação do tributo.

Frisa que a menção de bases de cálculo fictícias, por si só, faz com que o auto de infração padeça de nulidade, posto que isso representa verdadeira desvirtuação do aspecto quantitativo da exação exigida. A nulidade do lançamento que não demonstra com clareza a base de cálculo indicada, tampouco o método para apuração do tributo, é questão sumulada pelo Conselho Estadual da Fazenda da Bahia, conforme se depreende da Súmula CONSEF nº 01.

Sendo este o caso, aduz que o auto de infração deverá ser declarado nulo, por lhe faltar o requisito inafastável da motivação, que integra a “*formalização*” do ato administrativo e representa a fundamentação na qual são expostos (i) a regra de direito habilitante, (ii) os fatos em que o agente se estribou para decidir e (iii) a relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado.

Assevera que o vício de motivação prejudica sobremaneira as possibilidades de defesa do contribuinte. Sobre o tema, cita o art. 18 do RPAF/99. Pede a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação e cerceamento de defesa.

Ressalta ser este o entendimento deste Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, manifestado pela 2ª CJF, que já teve a oportunidade de apreciar situação similar, em processo que também lhe envolveu, e que teve origem em auto de infração lavrado pelo mesmo Auditor Fiscal. Cita o Acórdão 1ª JF/BA nº 0173-01/19 e Acórdão (0124-12/20-VD). Acrescenta também, o acórdão nº 0149-05/05, de lavra da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, que igualmente, anulou lançamento tributário efetuado pelo mesmo Auditor Fiscal e Impugnante, ao fundamento de que, sequer era possível compreender as razões da lavratura do auto de infração. Nesse sentido, afirma que tendo em vista a ausência de motivação do ato administrativo, pugna pela declaração de nulidade do auto de infração.

Repete a acusação fiscal. Salienta que, para que seja compreendida a irregularidade da autuação, é necessário compreender a lógica que serviu de premissa à elaboração dos cálculos efetuados pelo Fisco do Estado da Bahia, especialmente para buscar demonstrar, ao final e na medida do possível, que a mensuração do montante dos créditos supostamente não estornados, além de não corresponder à regra legal, se deu maneira arbitrária, uma vez que parece ter partido, *data venia*, da equivocada compreensão da autoridade Autuante (a qual sequer foi explicitada de forma clara ao ponto de se fazer compreensível, maculando de nulidade o lançamento).

Aduz que passa a demonstrar (i) qual parece ter sido o método adotado pelo Fisco e, na sequência, (ii) qual foi o método por ela adotado, exposição que entende suficiente para evidenciar a invalidade da autuação.

Sobre o método adotado pelo Fisco e a sua incompatibilidade com a legislação estadual, diz que a autoridade fiscal, durante o expediente fiscalizatório, mencionou que deveria ter efetuado o

estorno do crédito de ICMS levando em consideração as saídas interestaduais e internas por ela promovidas. Os cálculos fazendários, todavia, não refletem a proporcionalidade exigida pelos dispositivos do RICMS/BA, posto que foram efetuados considerando o valor numérico da carga tributária, o que, longe de representar mensuração proporcional, apenas faz com que o estorno tangencie a redução prevista.

Assim, afirma que demonstrará, que os cálculos empreendidos pela Fiscalização estão equivocados, tanto em relação às operações interestaduais, quanto às internas, e evidenciam descumprimento do art. 268, § 1º do RICMS/BA. Com o intuito de esclarecer a controvérsia e a divergência entre as apurações, os métodos de cálculo serão expostos em três partes: (i) primeiro, demonstrar-se-á como ocorreu a identificação da proporção entre as saídas internas e interestaduais; (ii) em um segundo momento, será analisada a sistemática de estorno dos créditos para as operações interestaduais; e (iii) por fim, será examinado o método de estorno em relação às operações de saída internas.

I) Método utilizado pela fiscalização:

a) *Proporção entre saídas internas e interestaduais* - antes de apontar o valor do crédito passível de estorno, a Fiscalização estabelece a proporção entre as saídas internas e interestaduais. Para tanto, o Fisco Estadual identifica como valor total das operações tributadas do período de apuração o montante de R\$ 27.755.996,48. Segundo a autoridade fiscal, do montante total, R\$ 24.245.791,49 são referentes às operações de saída internas, ao passo que os outros R\$ 3.510.204,99 são relativos às operações de saída interestaduais.

Nessa ordem de ideias, as operações de saída internas correspondem a 87,35% do total, enquanto as operações de saída interestaduais representam 12,65% do todo. Esses cálculos constam da planilha “*Resumo Por CFOP_Saidas_3*”, anexa ao auto de infração.

b) *Operações interestaduais*: equívoco dos cálculos empreendidos pela fiscalização - de acordo com a Cláusula Segunda, inciso III, do Convênio ICMS nº 100/97.

Nesse sentido, consoante dispositivo acima, a base de cálculo de determinados produtos, a exemplo do *cloreto de potássio*, goza de uma redução de base de cálculo de 30% (trinta por cento), especificamente quando for objeto de operações de saída interestaduais. Considerando que as operações interestaduais de saída das mercadorias indicadas no Convênio ICMS nº 100/97 têm suas bases de cálculo reduzidas em 30% (trinta por cento), o Fisco do Estado da Bahia, equivocadamente, manteve apenas 70% (setenta por cento) do crédito fiscal em relação a essas operações. Aponta que conforme se vê na Planilha “*Estorno_Credito_Devido*”, que instruiu o auto de infração, a Fiscalização apurou o ICMS devido na operação interestadual de entrada com a alíquota de 12% (doze por cento) e, do valor encontrado (ICMS destacado na NF-e de entrada), aplicou o percentual de 70% (setenta por cento). Os outros 30% (trinta por cento), de acordo com a fiscalização, representa o montante do crédito passível de estorno. Ilustra como exemplo, o cálculo referente ao *cloreto de potássio* (NCM 31042010), oriundo do Estado do Sergipe.

A base de cálculo, como reportado, goza de uma redução de 30% (trinta por cento), nos termos do Convênio ICMS nº 100/97, resultando no valor de R\$ 50.816,52. Visto que a alíquota da operação, como reportado, é de 12% (doze por cento), o valor do ICMS indicado é de R\$ 6.097,98 (12% de R\$ 50.816,52). Ao entendimento da Fiscalização, tendo sido reduzida em 30% (trinta por cento) a base de cálculo, a mesma redução se aplicou ao ICMS incidente na entrada (valor do crédito). Nesse raciocínio, portanto, indicou-se como crédito devido a quantia de R\$ 4.268,59, que corresponde ao percentual de 70% do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição. Os 30% (trinta por cento) remanescentes – que totalizaram R\$ 1.829,39, foi o montante do crédito que, ao entendimento do Fisco, deveria ter sido estornado pela Impugnante.

Comenta, portanto, que a Fiscalização, para as operações interestaduais, limita o aproveitamento do crédito ao percentual numérico da redução da base de cálculo na saída. Isto é, se a redução da base de cálculo foi de 30%, então o Fisco exige o estorno de 30% do crédito.

Seguindo o raciocínio da autoridade autuante, o valor a ser estornado no mês de dez/2020, as operações de saída interestaduais, corresponde a 12,65% (proporção saídas totais / saídas interestaduais, conforme visto acima) do crédito passível de estorno – o que resulta em R\$ 4.547,04, como consta da aba “*Estorno_Consolidado*” da planilha “*Estorno_Credito_Devido*”, conforme tabela ilustrativa que elabora.

Em resumo, partindo da premissa de que a redução da base de cálculo em 30% (trinta por cento) se estende ao limite do aproveitamento dos créditos, o Fisco impõe como valor passível de estorno, a quantia correspondente a 30% (trinta por cento) do ICMS destacado na nota fiscal de entrada. Na sequência, destaca como valor total do crédito a ser estornado o percentual de 12,65% (doze inteiros e sessenta e cinco décimos por cento) daquela monta, que espelha o percentual de saídas interestaduais no período, a partir dos cálculos efetuados pela auditoria.

Por essa razão é que o cálculo feito pela fiscalização é equivocado e destoa das normas legais.

c) *Operações internas*: crédito passível de estorno, diz que é outro equívoco dos cálculos adotados pela fiscalização - antes de demonstrar a sistemática dos cálculos efetuados pela auditoria fiscal em relação ao estorno dos créditos nas operações de saída internas, observa que, a depender das mercadorias, a alíquota efetiva se alterou.

Em síntese, para o mês de dezembro de 2020 (amostragem), nota que as alíquotas efetivas das operações, conforme cálculos do Fisco (*planilha “Estorno_Credito_Devido”*), variaram entre 4,00% (quatro por cento), 4,26% (quatro inteiros e vinte e seis décimos por cento), 4,90% (quatro inteiros e noventa décimos por cento), 7,00% (sete por cento), 8,40% (oito inteiros e quarenta décimos por cento) e 8,71% (oito inteiros e setenta e um décimos por cento).

Sustenta que o valor do crédito calculado pelo Fisco nas operações de saídas internas, aliás, leva em consideração o percentual da carga tributária de 4%, mesmo nos casos em que a carga tributária prevista foi de 7% (incisos XXXI, LIII e LIV do art. 268 do RICMS/BA). O estorno dos créditos, por sua vez, deveria seguir a regra constante do § 1º, do mesmo art. 268 do RICMS/BA (o que não foi observado pela Fiscalização). Reproduz o referido dispositivo.

De toda maneira, afirma que para calcular o valor do crédito a ser estornado nessas operações de saída (quando a alíquota efetiva na operação de entrada foi de 8,71%, por exemplo), a autoridade fiscal apenas aplicou o percentual de 4% sobre o valor líquido da operação. O resultado encontrado nesse cálculo, por sua vez, foi subtraído do valor do ICMS incidente na operação anterior. O cômputo dessa subtração, por fim, foi indicado como o valor do crédito passível de estorno. Observa, todavia, que isso foi realizado para as mesmas aquisições que foram objeto do cálculo relativo às operações interestaduais de saída.

Aponta, por exemplo, que o crédito fiscal gerado quando da aquisição do Cloreto de Potássio (Data 03/12/2020; Remente - Sergipe; NCM 31042010; CFOP 2118; valor da aquisição: R\$ 69.981,61), também indicado por amostragem no subitem precedente, foi duas vezes objeto de estorno, o que majorou o valor final a ser estornado – mesmo com a posterior aplicação da proporção entre operações de saída internas e interestaduais.

Prossegue afirmando, que também se equivocou o Fisco no cálculo dos créditos passíveis de estorno, quando a carga tributária expressa não é igual a 4%. Para todos esses casos, a sistemática foi a mesma: subtraiu-se da carga tributária o percentual superior a 4% (quatro por cento) e, do resultado, aplicou-se o percentual de 85,65%. De se chamar atenção, que para determinadas mercadorias, a redução da base de cálculo não levava em consideração uma carga tributária expressa de 4%, mas sim, de 7%, nos exatos termos da legislação. É o caso, por exemplo, das embalagens adquiridas no mês de dezembro de 2020, tal como se afere da imagem em planilha que elabora. (Extraída da planilha “*Estorno_Credito_Devido*”, “*Plan1*”).

Como visto, afirma que para as operações com embalagens, a base de cálculo é reduzida de maneira que a carga tributária incidente na operação seja equivalente a 7%, nos termos do art. 288, XXXI do RICMS/BA, visto que o parágrafo primeiro do referido dispositivo, autoriza,

expressamente, o aproveitamento do crédito do imposto até o percentual da carga tributária, não deveria a Fiscalização ter exigido o estorno do montante que excedeu 4% do ICMS destacado na nota fiscal de entrada, uma vez que o limite máximo, para o caso, é de 7%.

Da mesma maneira, o Fisco indica, no mês de dezembro de 2020, três operações que sequer tiveram suas bases de cálculo reduzidas. Trata-se das aquisições interestaduais de produtos químicos com função antiaglomerante, utilizado para evitar a formação de pelotas compostas por resíduos, que podem prejudicar a fabricação dos fertilizantes por ela produzidos (item “MP – Dustrol 5012”, NCM 38231990). A base de cálculo do ICMS incidente na aquisição desses produtos é de 7% (sete por cento), não pela redução prevista nos arts. 266 e 268 do RICMS/BA, mas sim, porque tais produtos são provenientes do Estado do Rio de Janeiro – isto é, operação interestadual, cuja alíquota de 7% está prevista no art. 1º, parágrafo único, II da Resolução do Senado Federal nº 22/1989.

Anota que há também outro equívoco cometido pela Fiscalização que aumenta o valor do crédito passível de estorno indicado. Como supracitado, a lógica da metodologia da fiscalização consiste em descobrir a razão entre o valor total da operação e o valor do ICMS incidente na etapa anterior e, do resultado, impor o estorno do percentual que ultrapassar a porcentagem da carga tributária expressamente prevista. Em dois casos específicos do mês de dezembro de 2020 (tomado para amostragem), contudo, a Fiscalização desvirtuou o montante total da operação para reduzi-lo, mas, em contrapartida, manteve o valor do ICMS – o que resultou na majoração do quociente. Isso ocorreu em duas operações de importação, conforme ilustra.

Assevera que a redução em questão ocorreu, porque a base de cálculo indicada pela Fiscalização não é composta pelo valor do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (“AFRMM”) que, nas duas operações acima, foram de R\$ 97.850,70 e R\$ 222.806,49. Ao somar o AFRMM nas duas operações, nota-se que os valores totais das mercadorias passam a ser de R\$ 4.485.596,49 e R\$ 10.643.563,32, respectivamente, conforme planilha que elabora.

Por fim, observa que a Fiscalização, mais uma vez, mensura de maneira desvirtuada o percentual de estorno referente às operações cuja alíquota efetiva foi igual a 8,40%. No mês de dezembro de 2020, recebeu, em devolução, as mercadorias de NCM 31054000, que anteriormente saíram de seu estabelecimento com base de cálculo reduzida a 70%, em razão da disposição contida no Convênio ICMS nº 100/97. Ao emitir a nota fiscal de entrada, portanto, registrou como crédito fiscal o valor total do imposto retido na operação anterior. O Fisco, contudo, tendo verificado que a alíquota efetiva foi de 8,40%, exigiu o estorno de 4,40% do valor total das mercadorias, mantendo o crédito apenas dos outros 4%. Conforme tabela que instruiu o auto de infração.

Ocorre que essas duas operações geraram um crédito interno no valor de R\$ 25.260,94, que corresponde ao ICMS retido na operação de saída anterior. Com a devolução, o valor do imposto retido foi tomado como crédito, especificamente para ser deduzido (de forma proporcional, tendo em vista que o *fosfato mono-amônio* é mercadoria com redução da carga tributária prevista no art. 268, LIII do RICMS/BA) do valor do ICMS a ser recolhido no próximo período de apuração, nos termos do art. 299, III do RICMS/BA.

Conclui que tendo sido explorada a sistemática de cálculo adotada pela Fiscalização, analisa, na sequência, a metodologia de apuração dos créditos por ela adotada.

II - Exposição do método adotado pela Impugnante.

Nos termos do § 1º, do art. 268 do RICMS/BA, o crédito fiscal relativo à mercadoria entrada no estabelecimento poderá ser utilizado até o limite percentual da carga tributária incidente na operação de circulação seguinte, especificamente quando a legislação previr a redução da base de cálculo do ICMS na saída. Os cálculos que efetuou foram realizados nos exatos moldes da legislação, levando-se em conta (i) a alíquota efetiva da operação de entrada, (ii) a proporção entre saídas interestaduais e internas, (iii) a natureza das mercadorias (considerando, igualmente,

o CFOP de cada operação, com base na Instrução Normativa nº 27/09) e, ainda, (iv) o enquadramento das operações no *Programa “Desenvolve”*, instituído pela Lei nº 7.980/2001. Seguindo a mesma lógica utilizada para demonstrar os cálculos efetuados pelo Fisco, diz demonstrar, em um primeiro instante, a porcentagem correspondente às saídas internas e interestaduais. Na sequência, demonstrar-se-á a sistemática adotada para apuração dos créditos passíveis de estorno nas operações de saída interna e interestaduais, utilizando-se como exemplo, o mês de dezembro de 2020.

a) *Proporção entre saídas internas e interestaduais* - Como adiantado, a Fiscalização aduziu que, do total das operações promovidas em dezembro de 2020, 87,35% foram internas, de modo que os outros 12,65% foram interestaduais. A mensuração realizada encontrou percentual de proporção diferente, notadamente porque, conforme será visto, algumas operações foram corretamente desconsideradas do cômputo, o que não foi observado pela auditoria fiscal.

Como esclarecido à auditoria fiscal por ocasião da resposta à ordem de serviço nº 50263522, o valor total das operações de saída considerado foi de R\$ 27.450.556,07. Nota que houve uma diferença negativa de R\$ 305.440,41 em relação ao valor total indicado pela Fiscalização. Isso ocorreu porque, conforme se verifica da planilha anexa, excluiu do cálculo as seguintes operações: (i) CFOP 5.910 – R\$ 12.388,38; (ii) CFOP 6.201 – R\$ 76.794,94; e (iii) CFOP 6.949 – R\$ 216.257,09. Confira-se a menção a essas operações na planilha elaborada pela Fiscalização (“*Resumo PorCFOP_Saidas*”).

Dessa maneira, explica que excluindo as três operações, apurou que suas saídas internas totalizaram R\$ 24.233.403,11, ao passo que as interestaduais alcançaram a monta de R\$ 3.217.152,96. Tendo em vista a quantia total das operações de saída, nota que as internas correspondem a 88,28% (oitenta e oito inteiros e vinte e oito décimos por cento) do total, e o remanescente, de 11,72% (onze inteiros e setenta e dois décimos por cento), se refere às interestaduais. Frisa ser essa a divergência entre o Fisco e o contribuinte no tocante à mensuração da proporção de saídas internas e interestaduais.

b) *Operações internas e interestaduais*: estorno proporcional dos créditos, nos termos do art. 268, § 1º do RICMS/BA. Explica que os bens adquiridos são submetidos a um único processo de produção, de modo que o produto final é estocado em grandes quantidades, que podem ser transportadas, tanto para estabelecimentos situados no Estado da Bahia, quanto para produtores rurais estabelecidos em outros Estados da Federação. O método adotado, tal como será visto na sequência, se mostra mais fidedigno à realidade, uma vez que não parte de presunções, tal como fez a fiscalização.

Salienta que apurou como crédito de ICMS, no mês de dez/2020, o valor total de R\$ 809.662,21, conforme se verifica da planilha “*MOSAIC Desenvolve 20_2*”). O referido montante é a soma das entradas para industrialização (créditos incentivados, conforme instrução normativa nº 27/2009) com as entradas para revenda ou não contempladas (créditos não incentivados). Elabora demonstração. De todas essas entradas, diz que estabeleceu as respectivas alíquotas efetivas, considerando o valor total do item e o valor total do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição. Na sequência, estabeleceu a razão entre o percentual da carga tributária da operação de saída e o percentual correspondente à alíquota efetiva da operação de entrada. Tomando como exemplo as duas operações que, no mês de dezembro/2020, tiveram alíquota efetiva de 8,40% (totalizaram R\$ 25.260,94, a título de ICMS destacado na nota fiscal de entrada), confira-se que a razão (%) foi de 47,62% [4% / 8,40%].

Explica que após encontrar essa proporção, estabeleceu a razão entre o percentual que excedeu o limite da carga tributária (no caso, 4,40%) e o valor da própria carga tributária prevista para a operação de saída subsequente (4%, conforme art. 268, LIII do RICMS/BA). O resultado encontrado, foi de 52,38% (remanescente da subtração de 47,62% do total de 100%).

Diz que, de forma mais simples, buscou identificar a porcentagem que o excedente da carga tributária prevista para saídas internas representa, levando em consideração o total da alíquota

efetiva. Em outras palavras: se a alíquota efetiva de 8,40% é o inteiro (100%), então a carga tributária de 4,00% é igual a 47,69% do inteiro (8,40%), e o restante, que excedeu a carga tributária, isto é, 4,40%, equivale a 52,38% do inteiro (8,40%).

Complementa, ainda, que os cálculos realizados levaram em consideração a proporção das saídas internas e interestaduais, conforme demonstrado acima, de modo que o valor do crédito a ser estornado fosse proporcional ao percentual de 88,28% (total de operações de saída interna no mês de dezembro de 2020) e 12,62% (total de operações de saída interestaduais no mês de dezembro de 2020). Dessa forma, tal como se verifica das suas escriturações, manteve como crédito, o percentual de 47,62% do ICMS escriturado (R\$ 25.260,94), ou seja, manteve R\$ 12.029,02 e, considerando os percentuais das saídas internas (88,28%), manteve mais R\$ 1.550,78 (que corresponde exatamente à proporção de saídas interestaduais no período, isto é, 12,62%).

Reitera que a mesma sistemática ocorreu para as demais operações, não apenas no mês de dezembro de 2020, mas em todo o período alvo da fiscalização (abr /2018 – dez/2020).

Resume o cálculo realizado, ao seguinte procedimento: (i) primeiro, foi estabelecido o percentual correspondente à parcela da alíquota efetiva que excedeu a carga tributária prevista; (ii) segundo, multiplicou-se esse percentual pelo valor do ICMS recolhido na entrada; e (iii) por fim, do valor encontrado no cálculo anterior, absorveu-se o valor referente à proporção das saídas internas (88,28%) e interestaduais (12,62%). Com base nessa metodologia, afirma que procedeu ao estorno de R\$ 52.421,39 em dez/2020. As informações referentes ao valor do crédito (ICMS pago na entrada) e o valor do estorno podem ser consultadas no seu registro das escriturações fiscais.

Percebe-se, portanto, que mensurou os valores dos créditos a serem estornados com base na proporção entre as saídas internas e interestaduais, entre a alíquota efetiva e a carga tributária da operação subsequente e entre o valor correspondente ao excedente do limite máximo para crédito e a alíquota efetiva. Além disso, observa que, ainda que tenha feito o estorno proporcional – nos termos do art. 268, § 1º do RICMS/BA -, os créditos referentes às saídas interestaduais poderiam ser integralmente mantidos, conforme prevê o art. 266, III do mesmo diploma.

Assim, aduz que poderia ter deixado de promover o estorno para tais operações, quando relacionadas às saídas interestaduais subsequentes dos insumos agropecuários produzidos em seu estabelecimento. Seria, de fato, uma possibilidade de aproveitamento desses créditos, posto que a redação do art. 266, III do RICMS/BA faz menção às saídas interestaduais “*dos insumos agropecuários relacionados no Convênio ICMS nº 100/97*”.

No seu caso, diz que esses insumos são aqueles previstos na redação original do inciso III, da Cláusula Segunda do referido Convênio, que dispõe, dentre outros, sobre o Fosfato Mono-amônio (“MAP”), Fosfato Diamônico (“DAP”) e demais fertilizantes produzidos para uso na agricultura e pecuária (tais como o *Microessentials* e *Aspire*) – todos eles que produz e comercializa, além de servirem, também, à formulação de outros fertilizantes agropecuários por ela produzidos – o que fica claro, a partir de mera análise do processo de produção do estabelecimento autuado (docs. 04 e 05), bem como da composição do Fertilizante *Aspire* (um dos principais produtos), conforme ficha técnica anexa doc. 06).

Desse modo, a sistemática por ela adotada é a mais correta, posto que levou em consideração a proporção entre todos os números que representam a incidência do ICMS na cadeia de produção.

III - Conclusões sobre os cálculos do Fisco e da Impugnante.

Verifica que há uma discrepância entre as sistemáticas de cálculos adotadas pela Impugnante e pelo Fisco. Pode-se dizer, em resumo, que a divergência ocorre em razão de uma interpretação dos dispositivos aplicáveis, notadamente os arts. 266, III, 268, § 1º e 312, § 1º, do RICMS/BA.

Com efeito, conforme demonstrado, a apuração elaborada pelo Fisco levou em consideração o valor nominal da alíquota efetiva do ICMS na operação de entrada e, em seguida, limitou o aproveitamento dos créditos à porcentagem correspondente à carga tributária da operação subsequente. Dessa maneira, se a carga tributária prevista na operação de saída foi de 4%, por

exemplo, a autoridade fiscal indicou como o montante do crédito a ser mantido esses exatos 4%, calculados sobre o valor do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição. Por fim, o Fisco “fragmentou” esse valor total passível de estorno entre as saídas internas e interestaduais, considerando a proporção de cada uma dessas operações (o que também foi mensurado de maneira equivocada).

Essa metodologia, contudo, além de não constar de maneira expressa na legislação, parte da presunção de que todas as mercadorias adquiridas têm destinação dupla, podendo ser objeto de saída interna e interestadual ao mesmo tempo. Considerando essa lógica, verificou-se que, para o mês de dezembro/2020 (tomado para amostragem), o montante a ser estornado foi superior a 51% do valor total do ICMS destacado na nota fiscal de entrada. Levando em conta esse percentual, o estorno promovido pela Fiscalização, na verdade, não cumpriu o expediente previsto nos arts. 268, § 1º e 312, § 1º do RICMS/BA, posto que o valor percentual total do estorno superou o valor percentual da redução da carga tributária. Não houve, portanto, a proporcionalidade exigida pelos dispositivos do RICMS/BA.

De toda maneira, diz que pela leitura dos arts. 268, § 1º, 312, § 1º do RICMS/BA e do art. 29, § 8º da Lei nº 7.014/96, não é possível constatar, de forma inequívoca, uma fórmula correta para apuração do valor total dos créditos proporcionais a serem estornados. O método mais minucioso, como visto, é aquele por ele promovido, porquanto leva em consideração o percentual que a carga tributária representa dentro da alíquota efetiva que gravou a operação anterior, bem como o volume percentual das operações internas e interestaduais.

Além disso, como visto, para essas operações, tendo em vista a natureza das mercadorias, os créditos fiscais poderiam ter sido mantidos *in totum*, independentemente da redução da base de cálculo em 30% (prevista no Convênio ICMS nº 100/97). A escolha pelo estorno proporcional para as operações de saídas interestaduais (com mercadorias relacionadas ao Convênio ICMS nº 100/97) demonstra, além de tudo, sua boa-fé que diante da inexistência de uma fórmula específica prevista na legislação, optou por promover o estorno da maneira mais cautelosa e moderada possível, justamente em razão de seu comprometimento e zelo com suas obrigações tributárias principais e acessórias.

Em contrassenso à essa ideia, a Fiscalização, propositalmente, lhe impôs o ônus de estornar créditos em montantes superiores aos que seriam devidos, sem sequer disponibilizar explicações sobre o procedimento eleito – a despeito da própria complexidade inerente às nuances da não-cumulatividade do ICMS. Daí porque, nesses casos – que inclusive falham quanto à motivação do ato e se aproximam do arbítrio –, a anulação do lançamento tributário é a consequência – o que deve ser feito em homenagem às diversas garantias de caráter constitucional-processual na esfera administrativa.

Caso não seja determinada a anulação do auto de infração, requer seja ele julgado improcedente, posto que, conforme demonstrado, realizou o estorno proporcional dos créditos, tal como determina a legislação (especificamente o art. 268, § 1º do RICMS/BA).

Ad argumentandum tantum, caso os argumentos expostos sejam refutados e, consequentemente, seja mantida a exigência do principal, o caso será de relevação ou redução da penalidade aplicada pela Fiscalização com base no art. 158 do RICMS/BA.

Conclui que o legislador estabeleceu, expressamente, dois requisitos que devem ser preenchidos pelo contribuinte para que o benefício possa ser concedido: (i) ausência de dolo, fraude ou simulação no descumprimento da obrigação, e (ii) inexistência de falta de recolhimento do imposto pelo contribuinte.

Nesse sentido, comprovado que preenche ambos os requisitos previstos no art. 158 do RPAF/BA, cabe o cancelamento integral, ou subsidiariamente, a redução da penalidade exigida na autuação.

O Autuante presta a informação fiscal fl.193/205. Diz que visa analisar as razões de fato e de direito dos argumentos defensivos interpostos. Repete a acusação fiscal.

Informa que para determinação do estorno de crédito devido, foram elaborados os seguintes demonstrativos: (i) demonstrativo consolidado do estorno de crédito fiscal devido, fl. 21; (ii) demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente das operações de saídas internas, fls. 22 e 23; (iii) demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente das operações de saídas interestaduais, fls. 24 e 25; (iv) demonstrativo do percentual da saída interna reduzida, fl. 26; (v) demonstrativo do percentual da saída interestadual reduzida, fl. 27; (vi) demonstrativo do resumo da saída total tributada, fl. 28; (vii) demonstrativo do ajuste de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do ICMS na EFD, fls. 29 e 30.

Explica que a metodologia do procedimento fiscal e os fundamentos utilizados constam na descrição da irregularidade fiscal, fl.1, inclusive, na apresentação dos subtítulos nos demonstrativos elaborados, fls. 21 a 25. Afirma que a motivação do ato administrativo e a ocorrência clara e a precisão da irregularidade estão dispostas na descrição dos fatos, no enquadramento legal, na multa proposta, e nos demonstrativos elaborados.

Observa que a metodologia realizada, é exata, precisa, clara, inequívoca, compreensiva, íntegra, direta e objetiva. A ocorrência da infração está comprovada nos demonstrativos do auto de infração em tela, no que diz respeito à inexatidão nos lançamentos a título de estorno de crédito fiscal na Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Aduz que a forma sucinta do ato administrativo em tela está diretamente relacionada com as informações dos demonstrativos, provas diretas e sólidas da irregularidade fiscal. Os valores de estorno de crédito fiscal devido estão expressos nos demonstrativos elaborados, obtidos da Escrituração Fiscal Digital – EFD entregue pelo Contribuinte a SEFAZ/BA.

Registra o acompanhamento do procedimento fiscal realizado por Prepostos da Autuada, como se pode inferir do relato do Sujeito Passivo, item 2 da peça impugnativa do Auto de Infração, no mesmo procedimento fiscal da Ordem de Serviço nº 502635/22, de modo a afastar a declaração defensiva, acerca da cooperação ou auxílio por parte da auditoria fiscal.

Sustenta que não cabe a assertiva do Impugnante sobre a obscuridade do procedimento fiscal, pois tal acervo documental, entregue ao Sujeito Passivo pelo Termo às fls. 31 e 32, demonstra e indica a motivação, clara, explícita e congruente dos elementos jurídicos do imposto, de modo a permitir a interposição de resistência ao lançamento tributário, como se pode verificar, da peça impugnativa, as análises do mérito do auto de infração e, em especial, da metodologia utilizada pela Autoridade Fiscal e a compreensão da imputação administrativa pelo Impugnante.

Afirma que a acusação fiscal se relaciona com o estorno de crédito a menos do devido. A base de cálculo apontada, representa a parcela de crédito fiscal não oferecida à Administração Pública. Registra motivos pelos quais os julgados do CONSEF apresentados pelo Impugnante, não possuem pertinência temática com a atual lide, visto que tratam de fatos diversos do ora tratado.

Para contextualizar, cita ementas acerca do lançamento tributário relativo ao estorno de crédito fiscal, em que foi Autuante: Acórdão CJF Nº 0340-12/22-VD, Acórdão JJF Nº 0122-02/22-VD, Acórdão CJF Nº 0352-12/22-VD, Acórdão JJF Nº 0215-02/20-VD. Assim, reafirma a existência de motivação e motivo para o lançamento tributário.

Frisa que a metodologia, que realizou, é exata, precisa, clara, inequívoca, compreensiva, íntegra, direta e objetiva, de modo a permitir ao Sujeito Passivo enfrentar o mérito da questão posta, de acordo com os itens da peça impugnativa. Logo, não cabe o pedido de nulidade do lançamento tributário. Aduz ficar comprovada a compreensão da irregularidade fiscal pelo Impugnante, diante da análise quanto ao mérito da lide, sob a ótica da metodologia da Fiscalização, de modo a constatar o seu exercício de defesa e do contraditório.

Reitera que os cálculos que realizou estão em consonância com o enquadramento legal do Auto de Infração para operações internas e para as operações interestaduais, respectivamente, à carga tributária de 4% e à redução de base de cálculo.

Assim, afirma que foram elaborados o *Demonstrativo do Estorno do Crédito Fiscal Operações de Saída Interna* e o *Demonstrativo do Estorno do Crédito Fiscal Operações de Saída Interestadual*. Observa o título “*Saldo Passível do Estorno do Crédito Fiscal*”, que considera valores de manutenção de crédito fiscal em face dos artigos do Regulamento do ICMS apontados.

No sentido da proporcionalidade do estorno de crédito fiscal, explica que existem o “% *Saída Interna Reduzida*” e o “% *Saída Interestadual Reduzida*”, de acordo com o art. 312, § 1º, do Decreto nº 13.780/12. Esses percentuais mensais são extraídos dos documentos: *Demonstrativo do percentual da saída interna reduzida*, e *Demonstrativo do percentual da saída interestadual reduzida*. Tais demonstrativos consideram valores em função da saída total tributada descritos no *Demonstrativo do Resumo da saída total tributada*, fl. 28.

Esclarece que o Demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente das operações de saída interna e das operações de saída interestadual fornecem dados para elaborar o Demonstrativo consolidado do estorno de crédito fiscal devido, fl. 21, no qual há o confronto com valores registrados a título de estorno de crédito na EFD - do Demonstrativo do ajuste do Apuração do ICMS, fls. 29 e 30 - para obter o “*Saldo*” e o “*Estorno de Crédito Fiscal Devido*”.

Informa que o método, adotado pelo Fisco, cumpre a legislação vigente, inclusive, a conduta fixada pelo art. 268, § 1º, ao manter valores de crédito fiscal no Demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente das operações saída interna, título “*Crédito Fiscal Operações Interna*”, subtítulo ($D = 4\% * A$) e no Demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente da operação saída interestadual, título “*Crédito Fiscal Operação Interestadual*”, subtítulo ($C = A * B$).

Sobre a proporção das saídas internas e interestaduais reduzidas, diz que está indicada nos demonstrativos às fls. 26 e 27, cujos cálculos têm como base os dados da EFD listados no Demonstrativo do resumo da saída total tributada, fl. 28. Contudo, será feita a análise por tópico apontado relativo ao método adotado pelo Fisco.

Relativamente as operações interestaduais, aduz que o Impugnante aponta a Cláusula Segunda, inciso III, do Convênio ICMS nº 100/97 e exemplifica as operações fiscais com *Cloreto de Potássio*, para resistir ao lançamento fiscal. Todavia, não indica a especificação da operação com essa mercadoria, haja vista existir operações para industrialização e comercialização, de acordo, inclusive, com o relato no item 2 da peça impugnativa.

Diante do argumento defensivo, houve a revisão do *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal* apurado decorrente das operações de saídas interestaduais. Para as operações com a mercadorias desse demonstrativo, inclusive *cloreto de potássio*, declara que fica ratificado o critério para manutenção integral do crédito fiscal pelo CFOP e, de forma subsidiária, pela análise da descrição do item, em virtude da parte final do art. 266, inciso III, do Decreto nº 13.780/12. Elabora planilha com exemplos extraídos do citado demonstrativo.

No que tange as operações internas, registra que o Impugnante realiza insurgência aos cálculos, ao citar o art. 268 do Decreto nº 13.780/12, notadamente a parte final do parágrafo primeiro, sobre o limite da carga tributária para fixar a utilização do crédito fiscal. No entanto, para operações internas com redução de base de cálculo, o limite do crédito fiscal é de 4%, em face do art. 268, incisos LIII e LIV do mencionado Regulamento do ICMS.

Declara ter realizado uma revisão no *Demonstrativo do Estorno de Crédito fiscal* apurado decorrente das operações de saídas internas, para assegurar a aplicação das regras citadas. Nesse demonstrativo, há o título “*Crédito Fiscal Operação Interna para: III <> 000 e III <> 600*”, subtítulo ($D = 4\% * A$), cujo cálculo é exclusivo para operações fiscais com título “CST”, subtítulo III, diferente de 000 e 600. Ou seja, limite máximo de carga tributária de 4%, apenas, para operações fiscais sujeitas à redução de base de cálculo.

Registra a não ocorrência de duplicidade de estorno, tendo em vista que o saldo passível de estorno de crédito fiscal de cada demonstrativo decorre de regras tributárias distintas e do título

“*Saldo Passível do Estorno do Crédito Fiscal, para $B \neq 100\%$* ”, subtítulo $(D = (0,96 * I * II) - C)$, do *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal* apurado decorrente da operação de saída interestadual - após impugnação.

Explica que o fator 0,96 corresponde à diminuição da parcela de 4% do título “*Crédito Fiscal Operação Interna para: $III \neq 000$ e $III \neq 600$* ”, subtítulo $(D = 4\% * A)$, do *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal*, apurado decorrente da operação de saída interna - após impugnação, ou seja, valor do crédito fiscal mantido nas operações internas.

Assevera que não merece acolhimento o relato do Impugnante, a respeito das operações com embalagens, pois se utiliza de dados da planilha “Plan1”, que servem para elaboração do *Demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente da operação saídas interna*, fls. 22 e 23 e do *Demonstrativo do estorno de crédito fiscal de operações de saída interestadual*, fls. 24 e 25. Destaca que não há registro das operações fiscais com o item *Embalagem* nos demonstrativos da infração.

Sobre as operações fiscais com o item “MP – *Dustrol 5012*”, NCM 38231990, bem como aquelas com CFOP 1201, 2201 - *Devolução de venda de produção do estabelecimento* e 2202 - *Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*, não possuem saldo passível de estorno de crédito fiscal no *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal Apurado Decorrente da Operação de Saída Interna* - após impugnação.

Informa que os dados das operações fiscais descritas nos demonstrativos da infração têm origem nas notas fiscais da Escrituração Fiscal Digital - EFD entregue pelo Contribuinte a SEFAZ/BA. Para afastar erro nos dados dos demonstrativos relativos ao lançamento tributário, afirma que fez revisão na informação do título “*Vl. Líq. Item*”, subtítulo “*A*”, das operações fiscais, sob CFOP 3101 e 3102, com base no Registro de Entrada. Exemplifica com planilha extraída do *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal Apurado Decorrente da Operação de Saída Interna* - após impugnação e o comparativo com o lançamento administrativo original.

I - *Sobre o método adotado pelo Sujeito passivo:*

a) *proporção entre Saídas Internas e Interestaduais* – diz que, apesar de o Sujeito Passivo, apenas, mencionar a divergência, não há comprovação, nem justificativa, do fato modificativo apontado, qual seja a exclusão das operações com CFOP 5.910, 6.201 e 6.949. Assim, ficam mantidas respectivas operações para os cálculos das proporções entre as saídas internas e interestaduais, diante das saídas totais tributadas.)

b) *operações internas e interestaduais*: estorno proporcional dos créditos, nos termos do art. 268, § 1º, do RICMS/BA. Afirma que este dispositivo fixa o limite máximo de manutenção do crédito fiscal, até o limite percentual da carga tributária. Contudo, a carga tributária é fixada em função do tipo de operação fiscal. Se a operação for interna, incide o art. 264, inciso XVIII c/c art. 268, incisos: XXXI, LIII, LIV e no caso da operação interestadual deve cumprir a conduta do art. 266, inciso III, do citado diploma regulamentar, com especial atenção à parte final desse comando. Para a aplicação dessas distintas normas, inclusive aquela determinada no art. 312, § 1º, do Decreto nº 13.780/12, se faz necessária a análise por operação fiscal realizada, como o levantamento fiscal aponta na determinação do “*Saldo Passível de Estorno de Crédito Fiscal*”, conforme planilha que extrai dos demonstrativos que elaborou. Logo, frisa que a metodologia adotada pelo Fisco é a mais correta por segregar as operações fiscais para aplicação das regras do Regulamento do ICMS ao caso concreto, inclusive quanto à proporção das operações de saídas.

Após análise e retificação dos demonstrativos do lançamento fiscal, aponta o cumprimento da previsão dos dispositivos regulamentares retromencionados, na medida das operações de saídas internas e interestaduais sujeitas, respectivamente, à carga tributária de 4% e à redução de base de cálculo para indicar o estorno proporcional do crédito fiscal.

Destaca a alteração promovida no RICMS/12, inciso XVIII do art. 264, com efeitos a partir de 01/09/15, ao fixar exceção à manutenção de crédito fiscal. Consta que a redação originária desse

comando regulamentar, não possui o condão de alcançar os fatos geradores do presente lançamento administrativo.

Explica que a metodologia realizada pelo Fisco considera os percentuais das operações internas e interestaduais, além de cumprir as condutas fixadas pela legislação tributária regulamentar, com base no art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96.

Comenta que o Impugnante relata a possibilidade de manutenção de crédito fiscal na sua totalidade, independentemente da redução da base de cálculo em 30%, prevista no Convênio ICMS nº 100/97. Todavia, tal argumento não deve prosperar, pois existe operação fiscal, cujo estorno do crédito fiscal está relacionado, exclusivamente, ao percentual de redução, de acordo com a parte final do art. 266, inciso III, do RICMS/12. São exemplos, as operações fiscais que não possuem correlação com a industrialização, CFOP 2118, conforme se ver no *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal Apurado Decorrente da Operação Saída Interestadual* - após impugnação. Diz que o contrassenso relatado pelo Impugnante, contradiz com a participação de prepostos do contribuinte durante a realização da auditoria fiscal.

Aduz que não há proximidade ao arbítrio, pois o procedimento fiscal adotado cumpre normas regulamentares descritas no corpo do auto de infração e nesta peça informativa, cuja base está no art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96, além da conduta estabelecida pelo art. 142 do CTN.

Reafirma que a motivação para o lançamento administrativo e a ocorrência clara e a precisão da irregularidade estão dispostas na descrição dos fatos, no enquadramento legal, na multa proposta, fl. 1 e nos demonstrativos, fls. 21 a 30. Assim, o lançamento tributário deve ser mantido.

Sobre o pedido de relevação ou redução da multa aplicada, afirma que ao analisar o *Registro de Apuração do ICMS da EFD*, verifica que a realização do estorno de crédito fiscal, nos valores do presente lançamento, acarreta no aumento do ICMS devido para os meses com a posição do saldo “Devedor para o Impugnante” da tabela que elabora.

Do exposto, pede para afastar a preliminar de nulidade, pela inexistência de vício insanável, dada a configuração dos elementos do ICMS e cumprimento dos requisitos formais para o lançamento tributário. Requer ainda, a procedência do lançamento tributário no valor histórico de R\$ 1.813.952,26, de acordo com o demonstrativo que elabora.

Ao tomar ciência da informação fiscal, o Autuado volta a se manifestar fls.221/239. Reitera termos de sua defesa. Afirma que, mesmo diante da imprecisão do auto de infração e da dificuldade em identificar as razões que cominaram em sua lavratura, demonstrou que a exigência também seria indevida, com base, em síntese, nos seguintes argumentos: (i) os créditos não escriturados foram mantidos nos exatos termos da legislação, de modo que não há que se falar em estorno a menor, o que resulta na invalidade da autuação; e (ii) subsidiariamente, ante a ausência de culpa, afigura-se desproporcional e irrazoável a multa cominada pelo Fisco.

Diz que o Fiscal Autuante apresentou manifestação, na qual reitera o conteúdo do auto de infração. Acolheu parte das alegações da Impugnante, especificamente para as operações internas. Nesse caso, após reconhecer o acerto da metodologia de cálculo adotada, reduziu de ofício, o valor do estorno de crédito fiscal para os meses de abril e maio de 2018, maio, agosto, outubro e novembro de 2019 e março de 2020.

Contudo, diz que mesmo tendo procedido dessa forma, a fiscalização, sob o equivocado pretexto de estar acolhendo as alegações da Impugnante, reformulou o lançamento, para majorar os créditos tributários exigidos nos períodos de abril de 2018, novembro de 2019, março, maio, junho, julho e outubro de 2020, totalizando um aumento de R\$ 366.154,20. Com isso, a autoridade fiscal alterou o critério jurídico anteriormente adotado, aplicando-o aos fatos geradores pretéritos, o que viola frontalmente o art. 146 do CTN que veda essa conduta.

Para além disso, afirma que a manifestação fiscal não é suficiente para legitimar o auto de infração, tendo em vista que: (i) as informações prestadas não afastam a nulidade em razão de

violação ao art. 142 do CTN, posto que todos os vícios de motivação e fundamentação permaneceram a macular o lançamento; (ii) embora mencione que o crédito tributário foi reestruturado em virtude dos apontamentos da Impugnante, o procedimento metodológico de apuração ainda assim, se encontra em descompasso com as regras previstas no RICMS/BA; e (iii) mesmo com as considerações da autoridade fiscal, prevalecem os cálculos elaborados pela Impugnante, consoante exposição demonstrativa efetuada na impugnação.

Frisa que o auto de infração padece de vícios de fundamentação e motivação, na medida em que não explica a metodologia adotada para a mensuração do *quantum* devido. Inclusive, o singelo relatório fiscal contido no corpo do auto de infração se limita a fazer referências a planilhas que apresentam um monte de fórmulas aritméticas desassociadas de qualquer explicação.

Diz ter demonstrado, por ocasião da defesa administrativa, que a autuação foi construída sob a premissa de que deixou de efetuar o estorno dos créditos de maneira proporcional à redução da base de cálculo nas operações subsequentes. Com base nisso, a Fiscalização, partindo de premissas divergentes das adotadas pela Impugnante, refez a apuração do saldo dos créditos a serem estornados e, ao final, exigiu a quantia correspondente ao montante que supostamente não foi objeto de estorno

No mesmo contexto, salienta que, a despeito da complexidade da matéria (inerente à não-cumulatividade do ICMS, a Autoridade Fiscal não oferece qualquer documentação que permitisse visualizar, com clareza, a razão pela qual os cálculos que subsidiaram suas escriturações estão incorretos. Repete que não se constata no auto de infração, maiores explicações a respeito da metodologia empregada para apuração do saldo passível de estorno, de modo que não é possível vislumbrar os fundamentos adotados pelo Fisco Estadual.

Diz que apontou outro evidente ponto de obscuridade do auto de infração, que consiste no fato de que as bases de cálculo indicadas na memória de cálculo, não existem nas planilhas que acompanharam a peça acusatória. Com efeito, foram lançadas bases de cálculo fictícias no auto de infração, com a precípua finalidade de que, na memória de cálculo, os seus valores correspondessem ao crédito tributário em exigência.

Viu, portanto, que a fiscalização subverte a lógica de quantificação do tributo: o auto de infração parte do valor do tributo como premissa, para depois apurar a base de cálculo em conclusão. O que se tem, é que essa metodologia, a rigor, induziu a Impugnante a erro na compreensão da real materialidade tributável, o que viola frontalmente a obrigação legal contida no art. 142 do CTN, tornando nulo de pleno direito o lançamento impugnado.

Sustenta que a mera existência de defesa de mérito, não tem o condão de sanar a nulidade do auto por carência de motivação adequada. Basta ver, que em todos os julgados invocados na impugnação, consta no relatório dos respectivos acórdãos que o contribuinte também apresentou defesa de mérito, o que não impediu a declaração de nulidade da autuação, o que demonstra o equívoco no entendimento apresentado pelo Autuante em sua Informação Fiscal.

Destaca que a nulidade por carência de fundamentação válida tem caráter objetivo, e não subjetivo – ou seja, o fato de alguém, em algum momento, ter compreendido a autuação, não faz com que ela seja válida do ponto de vista jurídico.

Comenta que o Autuante tenta de maneira atécnica, sinalizar a inexistência de “*pertinência temática*” entre o mérito dos julgados invocados na impugnação e o caso concreto, o que, não tem qualquer relevância, visto que foram eles invocados para tratar de nulidades processuais administrativas, e não do mérito da demanda.

Afirma que após suscitar a nulidade do lançamento na impugnação, esperava que o Autuante, ao prestar suas informações, indicasse de maneira clara, precisa e inequívoca, os fatos e fundamentos jurídicos, que autorizam ou exigem a prática do ato de lançamento. Tendo em vista que isso não foi realizado pela informação fiscal, o auto de infração deverá ser declarado nulo,

por lhe faltar o requisito inafastável da motivação, que integra a “formalização” do ato administrativo.

Aduz que, apesar de não ser possível, com facilidade, extrair das planilhas o que justificou a suposta falta de estorno de créditos de ICMS, a partir de dificultosa análise das planilhas enviadas (em conjunto com o auto de infração), parece ter encontrado os aspectos de divergência. Nesse ponto, destaca, outra vez, que a nulidade por carência de motivação não pode ser afastada. Com efeito, além de defender a nulidade do lançamento tributário, demonstrou que, na medida do possível (tendo em vista a ausência de maiores esclarecimentos), a divergência entre os cálculos ocorre em razão de uma interpretação distinta dos dispositivos aplicáveis, notadamente os arts. 266, III, 268, § 1º e 312, § 1º do RICMS/BA.

Comenta que o Autuante, ao se manifestar, reconheceu alguns pontos evidenciados pela Impugnante, o que resultou em singela redução do *quantum* exigido. Contudo, na medida em que se propôs a tentar explicar e justificar os cálculos que deram origem à autuação, a autoridade fiscal, apenas deixou mais evidente o seu desacerto – o que fica ainda mais claro, quando se percebe que, por ocasião da manifestação fiscal, houve majoração de parte dos créditos tributários em exigência para alguns meses.

Nesse sentido, seguindo o mesmo raciocínio empregado na impugnação, passa a expor novamente os cálculos feitos pelo Fisco, considerando, agora, as novas (e insuficientes) explicações contidas na informação apresentada. Demonstrará que a sua forma de estornar os créditos, observa integralmente os ditames dos arts. 266, III, 268, § 1º e 312, § 1º do RICMS/BA, de modo a revelar, mais uma vez, a insubsistência dos cálculos fazendários.

Quanto às alterações promovidas pela autoridade fiscal, observa, contudo, que: (i) a redução do valor exigido a título de estorno para as saídas internas, ainda se mostrou insuficiente, mantendo-se, portanto, a insubsistência do lançamento tributário; (ii) a majoração dos créditos a serem estornados para as operações interestaduais, longe de retificar os desacertos cometidos no lançamento original, apenas demonstram, com mais clareza, que os cálculos da fiscalização estão incorretos.

Aponta que o valor do crédito calculado pelo Fisco nas operações de saídas internas leva em consideração o percentual da carga tributária de 4%, mesmo nos casos em que a carga tributária prevista foi de 7% (inc. XXXI, LIII e LIV do art. 268 do RICMS/BA). De forma exemplificativa, a evidenciou que as operações internas com embalagens tiveram seus respectivos créditos reduzidos a 4%, a despeito de a carga tributária ser, nas operações com essas mercadorias, equivalente a 7%.

Diz ter demonstrado, ainda, que para calcular o valor do crédito a ser estornado em algumas operações de saída (quando a alíquota efetiva na operação de entrada foi de 8,71%, por exemplo), a autoridade fiscal, apenas aplicou o percentual de 4% sobre o valor líquido da operação. O resultado encontrado nesse cálculo, por sua vez, foi subtraído do valor do ICMS incidente na operação anterior.

Da mesma maneira, aduz que o Fisco exigiu o estorno de créditos de ICMS gerados em operações que sequer tiveram suas bases de cálculo reduzidas. No mês de dezembro/2020, por exemplo, foi possível verificar três aquisições interestaduais de produtos químicos, cujas operações têm bases de cálculo de 7% (sete por cento), não pela redução prevista nos arts. 266 e 268 do RICMS/BA, mas sim, porque tais produtos são provenientes do Estado do Rio de Janeiro – isto é, operação interestadual, cuja alíquota de 7% está prevista no art. 1º, parágrafo único, II da Resolução do Senado Federal nº 22/1989. Inclusive, na própria planilha demonstrativa elaborada pelo Fisco, o Código de Situação Tributária (“CST”) indicado para essas operações (item “MP – Dustrol 5012”, NCM 38231990, por exemplo) é “000”, o que significa que a operação foi integralmente tributada, sem qualquer redução no aspecto quantitativo do ICMS.

Afirma ter chamado atenção, ainda, ao fato de que as bases de cálculo de algumas operações (CFOPs 3101 e 3102) foram indevidamente reduzidas, a despeito de os valores de ICMS indicados, não terem sido também minorados. Também diz que demonstrou, na impugnação, que a Fiscalização, mais uma vez, mensura de maneira desvirtuada o percentual de estorno referente às operações cuja alíquota efetiva foi igual a 8,40%. No mês de dezembro de 2020, recebeu, em devolução, as mercadorias de NCM 31054000, que anteriormente saíram de seu estabelecimento com base de cálculo reduzida a 70%, em razão da disposição contida no Convênio ICMS nº 100/97. Ao emitir a nota fiscal de entrada, portanto, a registrou como crédito fiscal o valor total do imposto retido na operação anterior. O Fisco, contudo, tendo verificado que a alíquota efetiva foi de 8,40%, exigiu o estorno de 4,40% do valor total das mercadorias, mantendo o crédito apenas dos outros 4%.

Ocorre que essas duas operações geraram um crédito interno no valor de R\$ 25.260,94, que corresponde ao ICMS retido na operação de saída anterior. Com a devolução, o valor do imposto retido foi tomado como crédito, especificamente para ser deduzido (de forma proporcional, tendo em vista que o fosfato mono-amônio é mercadoria com redução da carga tributária prevista no art. 268, LIII do RICMS/BA) do valor do ICMS a ser recolhido no próximo período de apuração, nos termos do art. 299, III do RICMS/BA.

Todos esses erros foram indicados pela Impugnante de maneira demonstrativa, apenas para evidenciar que o procedimento fiscal foi realizado em descompasso com a legislação. Tanto assim o é, que a exposição efetuada pela Impugnante levou em consideração o mês de dezembro de 2020, a despeito de a autuação englobar todo o período compreendido entre março de 2018 e dezembro de 2020.

Diz notar da informação fiscal que: (i) os créditos de ICMS decorrentes das operações internas tributadas integralmente (CST nº 000 e 620) foram mantidos, reformulando-se o lançamento neste ponto; (ii) as operações com o item “MP – Dustrol 5012” (NCM 38231990) deixaram de apresentar saldo passível de estorno de crédito fiscal; e (iii) os créditos decorrentes das operações internas com CFOP nº 1201 (“*devolução de venda de produção do estabelecimento*”) e nº 2202 (“*devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros*”), também foram mantidos após a reformulação da autuação; e (iv) as operações cujas bases de cálculo foram indevidamente reduzidas (CFOP 3101 e 3102), também deixaram de apresentar saldo passível de estorno, pois a fiscalização corrigiu os equívocos referentes à composição do montante tributável – o que, por consequência, fez com que a alíquota efetiva se equiparasse a 4%.

Esclarece que ao mencionar que “*a mesma lógica foi utilizada para todos os outros períodos*”, não quis dizer que os erros foram idênticos em todos os outros meses abarcados pela autuação. Foi idêntica apenas a lógica adotada, no sentido de que os erros de procedimento foram parecidos e decorreram da mesma metodologia equivocadamente eleita pelo Autuante.

Assevera que o método correto é aquele por ele adotado, notadamente porque a informação fiscal prestada, não logrou desconstruir a sua pertinência.

Sobre a insuficiência da reformulação fiscal em relação às operações interestaduais e redução do valor exigido que não valida os desacertos do lançamento, afirma que demonstrou, em sua impugnação, que de acordo com a Cláusula Segunda, inciso III, do Convênio ICMS nº 100/97, sobre a redução de 30% (trinta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais de produtos que relaciona.

Nesse sentido, consoante dispositivo citado, a base de cálculo de determinados produtos, a exemplo do *cloreto de potássio*, goza de uma redução de base de cálculo de 30% (trinta por cento), especificamente quando for objeto de operações de saída interestaduais. Em razão disso, demonstrou que o Fisco, equivocadamente, manteve apenas 70% (setenta por cento) do crédito fiscal em relação a essas operações.

Em resumo, frisa que partindo da premissa de que a redução da base de cálculo em 30% (trinta por cento), se estende ao limite do aproveitamento dos créditos, o Fisco impõe como valor passível de estorno a quantia correspondente a 30% (trinta por cento) do ICMS destacado na nota fiscal de entrada.

Na informação fiscal, a fiscalização aduz que a despeito de a Impugnante ter apontado a Cláusula Segunda, III, do Convênio ICMS 97/100, a fiscalização passou a calcular de outra maneira os créditos passíveis de estorno para as aquisições interestaduais de mercadorias não destinadas à industrialização, abandonando o seu método de cálculo anterior – que se resumia a aplicar o exato percentual de redução da base de cálculo sobre o crédito de ICMS na operação –, passou a fiscalização a calcular o valor do estorno com base na seguinte sistemática: primeiro, apura-se o valor do crédito fiscal, que corresponde ao valor do ICMS multiplicado pelo percentual de redução da base de cálculo. Na sequência, calcula-se o montante correspondente a 96% do ICMS devido. Por fim, subtrai-se os resultados encontrados nos dois cálculos anteriores. Reproduz a explicação dada pelo fiscal, dessa nova forma de calcular o valor do estorno.

Comenta que a fiscalização, a pretexto de estar acolhendo as teses defensivas, majorou em R\$ 851.238,51, os valores dos créditos de ICMS passíveis de estorno para as operações interestaduais. Conforme a planilha comparativa que elabora.

Afirma que para o presente momento, importa chamar atenção ao fato de que, mesmo com a reformulação do crédito tributário – supostamente decorrente do acolhimento das alegações de defesa –, permaneceu incoerente o lançamento. Os cálculos fazendários novamente se mostraram incoerentes, presuntivos e desassociados de qualquer subsídio normativo.

Salienta por fim, que a informação fiscal descumpriu frontalmente a regra prevista no art. 127, § 6º do RPAF/BA, preocupando-se o Fisco em majorar o crédito tributário (o que é essencialmente antijurídico, mas, em contrapartida, esqueceu-se de prestar informações claras, precisas e fundamentadas sobre os aspectos da defesa apresentada pela Impugnante.

De toda maneira, mesmo tendo retificado esses desacertos, a fiscalização igualmente, reformulou o lançamento tributário em relação às operações interestaduais. Ao fazê-lo, majorou o valor do crédito fiscal passível de estorno para essas operações. É dizer: a pretexto de estar acolhendo as teses defensivas, a fiscalização entendeu ser coerente majorar os valores que estavam em exigência no lançamento original em relação às operações interestaduais.

Dessa forma, diz ser insubsistente a alegação da autoridade fiscal, no sentido de que a majoração do crédito tributário exigido se deu em razão do acolhimento das alegações da Impugnante. O que fez a fiscalização, *data venia*, foi acolher um único questionamento, que, isolado dos demais, serve, em verdade, para majorar o montante tributável.

O entendimento do CONSEF também é sólido nesse sentido, conforme se extrai de trechos colhidos do Acórdão JJF nº 0187-01/16. Observa que os critérios jurídicos esposados pelo Fisco devem ser respeitados em prol da segurança jurídica e da proteção da confiança, de modo que os novos critérios, ainda que adequados, somente são aplicáveis aos lançamentos relativos a fatos geradores posteriores à sua introdução, a qual tem o condão de demonstrar ao contribuinte de forma inequívoca a mutação exegética da legislação.

Por fim, pontua que o acolhimento de parte das suas alegações (especificamente para as operações internas), demonstram que o auto de infração realmente é nulo. Isso porque, ao reconhecer o seu desacerto e consertá-lo apenas para um determinado período de apuração mensal, os equívocos de cálculo nos outros meses continuam a macular o lançamento.

Além disso, a informação fiscal promoveu a reformulação do lançamento para majorar o crédito tributário exigido em relação às operações interestaduais, violando frontalmente o art. 146 do CTN, o que reforça a nulidade do auto de infração.

Tendo em vista que nenhuma das razões apresentadas na defesa administrativa foram devidamente afastadas pela informação fiscal, reitera todas as razões lançadas à sua impugnação e pugna pelo seu integral acolhimento.

Às fls. 254/256 o Autuado mais uma vez se manifesta nos autos. Apresenta manifestação sobre a informação fiscal, conforme segue: (i) os créditos não escriturados foram mantidos pela Impugnante nos exatos termos da legislação, de modo que não há que se falar em estorno a menor, o que resulta na invalidade da autuação; e (ii) subsidiariamente, ante a ausência de culpa, afigura-se desproporcional e irrazoável a multa cominada pelo Fisco.

Conclui, ao final e com base nos parâmetros sinteticamente listados, que não há de se falar em estorno de créditos de ICMS a menor, sendo integralmente insubsistente (além de nula) a autuação. Repete reiterando todos os argumentos já aduzidos em suas manifestações.

Assevera que tendo em vista que nenhuma das razões apresentadas na defesa administrativa foram devidamente afastadas pela informação fiscal, reitera todas as razões lançadas à sua impugnação e pugna pelo seu integral acolhimento.

O Autuante presta nova informação fiscal fls. 285/288. Afirma que em que pese a determinação do art. 127, § 8º, do RPAF/99, os autos lhe foram encaminhados para realização de nova Informação Fiscal. Aduz que o Impugnante apresenta síntese dos fatos e argumentos relativamente ao lançamento tributário em questão e mantém posicionamento quanto a sua insurgência. Reafirma o pedido de nulidade e aponta itens da sua peça defensiva.

Explica que o acolhimento dos fatos apontados pelo Impugnante, não enseja o reconhecimento da sua metodologia, tendo em vista, inclusive, a manutenção da imputação fiscal. Aduz que não há majoração da imputação fiscal, visto que o valor histórico após a apresentação da Impugnação é inferior àquele lançado no Auto de Infração. Assim, na forma da Informação Fiscal, ratifica-se a validade e procedência do auto de infração.

Aduz que o procedimento fiscal empreendido e o lançamento administrativo estão de acordo com a legislação tributária vigente. A fundamentação e a motivação do lançamento tributário estão descritas no auto de infração bem como nos demonstrativos e, ratificados na Informação Fiscal. Registra que os assuntos apresentados na manifestação do sujeito passivo foram rebatidos na Informação Fiscal, a exemplo da metodologia do Fisco, base de cálculo da imputação fiscal. Ou seja, os assuntos enfatizados na peça manifestação do sujeito passivo foram contrarrazoados nos tópicos: Fatos, Validade do Auto de Infração e Conclusão da Informação Fiscal, fls.193 a 196; 203 a 205.

Diz que nos autos, constata-se o exercício do direito de defesa e contraditório pelo Impugnante, de modo a ratificar os termos da Informação Fiscal e manter a imputação fiscal. Reafirma o entendimento acerca dos julgados apresentados pelo Impugnante.

Sobre a cooperação entre o Fisco e o Contribuinte, vide tópico *Validade do Auto de Infração*, fls. 194 e 204. Na Informação Fiscal, existem os tópicos *Cálculos Fazendários nos Termos da Legislação e Método Adotado Pelo Fisco* que abrangem o tema “*redução do quantum exigido*”.

Logo, reafirma a manutenção do lançamento tributário pelas razões expostas no Auto de Infração e na Informação Fiscal.

Explica que o lançamento não indica, de forma distinta, estorno devido de ICMS das operações internas e das operações interestaduais, até porque a escrituração dos estornos de crédito pelo Contribuinte é consolidada. Vide título “*Estorno de Crédito Fiscal* lançado na EFD - Ajuste da Apuração do ICMS”, subtítulo “A”, cujo valor do lançamento está indicado no “*Estorno de Crédito Fiscal Devido Após Impugnação*”, subtítulo “E”, do *Demonstrativo Consolidado do Estorno de Crédito Fiscal Devido - Após Impugnação* fl. 207.

Esclarece que o procedimento adotado pelo Fisco, analisa as operações internas e interestaduais, de forma distinta, em virtude das normas autônomas vigentes, quais sejam art. 264, inciso XVIII

c/c art. 268, incisos: XXXI, LIII, LIV e art. 312, § 1º, bem como art. 266, inciso III c/c art. 312, § 1º, todos do Decreto nº 13.780/2012. Vide tópico: *Método Adotado Pelo Fisco*, fls. 197 a 201.

Observa que as alterações promovidas no lançamento tributário decorrem do acolhimento dos argumentos da Impugnação, com base na legislação vigente ao caso concreto. Não há aumento do valor histórico de acordo com a fl. 205. Não existe duplicidade na apuração do estorno de crédito devido, mas a aplicação das regras normativas por espécie de operação, interna e interestaduais, conforme relatado. É ver no título “*Saldo Passível do Estorno do Crédito Fiscal para $B > 100\%$* ”, subtítulo “ $D = (0,96 * I * II) - C$ ”, a exclusão da parcela relativa à manutenção de crédito relativa à operação interna – 4% nas operações interestaduais, fls. 208 a 211. Registra a existência de valor devido relativo ao estorno de crédito do ICMS, apesar de serem acolhidos os apontamentos defensivos.

Destaca que o procedimento adotado Fisco, analisa por operação fiscal, a incidência das regras atinentes ao estorno de crédito fiscal. Dessa forma, verifica-se o impacto tanto nas operações internas como nas interestaduais, o que não significa aumento do valor histórico original.

No presente lançamento tributário, são registrados, no título % *Manutenção do Crédito Fiscal*, subtítulo “B” e no título “*Crédito Fiscal Operações Interestadual*”, subtítulo “C” do *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal Apurado Decorrente da Operações Saída Interestadual - Após Impugnação*, respectivamente, os valores do percentual de manutenção do crédito fiscal e do crédito fiscal mantido por operação interestadual, fls. 210 e 211.

Destaca que tal tema, consta na Informação Fiscal, no tópico *Método Adotado Pelo Fisco*, subtópico *Operações Interestaduais* e no tópico *Método Adotado Pelo Sujeito Passivo*, subtópico *Operações Internas e Interestaduais: Estorno Proporcional dos Créditos*, nos termos do art. 268, § 1º, do RICMS/BA, da Informação Fiscal, fls. 197 a 199, 201 e 202.

Assevera que não existe alteração do critério jurídico do lançamento tributário, diante da alteração do valor histórico da infração, pelas razões expostas na Informação Fiscal, inclusive com a aplicação das normas vigentes ao estorno de crédito fiscal. Reafirma que a Informação Fiscal é clara, precisa e abrange os aspectos da defesa com fundamentação. Constata que a Manifestação do Impugnante carece de fato novo, visto que na peça apresentada, não há, ao menos, indicação específica de novos equívocos do lançamento tributário.

Sustenta que os ajustes realizados no lançamento tributário não alteram o critério jurídico adotado no procedimento fiscal, expresso na descrição da irregularidade e nos demonstrativos da infração. A alteração do valor passível de estorno de crédito fiscal para as operações interestaduais decorre de ajuste para cumprir a regras fixadas ao caso concreto descritas no Auto de Infração.

Registra a diminuição do valor histórico da imputação fiscal, após acolhimento dos argumentos do Impugnante. Assim, não existe alteração de critério jurídico, em virtude da manutenção da aplicação das normas autônomas vigentes, quais sejam art. 264, inciso XVIII c/c art. 268, incisos: XXXI, LIII, LIV e art. 312, § 1º, bem como art. 266, inciso III c/c art. 312, § 1º, todos do Decreto nº 13.780/12. Conclui que ficam ratificados e mantidos os termos das conclusões e dos pedidos expressos na Informação Fiscal.

Com a finalidade de dirimir a controvérsia que permanecia no processo, esta 3ª JJF decidiu converter o presente PAF em diligência fls. 305/306, à ASSESSORIA TÉCNICA – ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal designado, tomasse as seguintes providências:

a) intimasse o Autuado e conceda prazo de 10 (dez) dias, a fim de que elabore demonstrativo apontando, com relação as operações internas e interestaduais, todos os pontos que entende divergentes entre a metodologia adotada pela empresa e aquela exposta no levantamento fiscal pelo Autuante, com as respectivas provas que alega ter em seu poder;

a1) com relação as operações internas, apresentar todas as operações desconsideradas na revisão fiscal (fls. 207/216 e consolidado à fl. 205), efetuada pelo Auditor Fiscal Autuante;

a2) sobre as operações interestaduais deve se atentar para as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97, e inciso III, do art. 266 do RICMS/BA;

Cumprida a solicitação retromencionada, comparasse os elementos e provas apresentadas pelo Autuado, com o levantamento fiscal realizado na revisão feita pelo Autuante, verificando o que está em conformidade com a legislação aplicável a matéria.

Caso fosse necessário realizar algum ajuste, deveriam ser elaboradas planilhas consolidadas e novo demonstrativo de débito.

Às fls. 373/374, o Autuado se manifestou requerendo dilação de prazo de 30 (trinta) dias para cumprir o solicitado na diligência. Deferido o prazo requerido, o Autuado se manifestou fls.321/327.

Diz que após a apresentação de manifestação pelo Autuante (“*informação fiscal*”) e de réplica da Impugnante, a SEFAZ requisitou a apresentação de tabela editável confrontando a metodologia de cálculo adotada pela Impugnante para os recolhimentos com relação à metodologia adotada pelo Fiscal Autuante. Reproduziu o solicitado na diligencia, confirmando o deferimento do pedido de dilação de prazo para a apresentação da análise no formato solicitado.

Aponta que em sua manifestação o Autuado afirmou que a intimação à qual atende na presente oportunidade, intenta lhe atribuir o ônus de provar as causas da divergência que deram origem à autuação. Entretanto, o ato de lançamento é privativo da autoridade tributária, a quem incumbe o ônus de determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, nos termos do art. 142 do CTN. Ou seja, a autuação deveria ter por premissa a prova inequívoca (realizada pelo Autuante) de que o procedimento adotado pelo contribuinte está equivocado, até mesmo porque o Autuante tinha à sua disposição o procedimento prévio de fiscalização para realizar todas as diligências e atos investigatórios necessários para esclarecer as causas da divergência.

Em que pese todas essas circunstâncias, afirmou que apenas por deferência a esta SEFAZ, comparece para juntar a planilha solicitada (doc. 02).

Acrescentou que, apesar de não ser possível, sem enorme esforço, extrair do auto de infração o que justificou a suposta falta de estorno de créditos de ICMS, a partir de dificultosa análise das planilhas enviadas (em conjunto com o auto de infração), parece ter encontrado, ainda mais equívocos na autuação do que aqueles identificados anteriormente.

As principais diferenças entre os cálculos, para além daquelas já identificadas na impugnação e na réplica, são:

a) *nas operações internas:*

i) O cálculo feito pelo Autuante tomou como base de cálculo o valor dos “*itens*”, e não o valor total das operações (ou seja, o valor destacado na nota fiscal).

Somente no mês de julho/2020, e considerando somente o impacto da divergência do cálculo para as operações de importação (CFOP 3.101/3.102), há uma diferença de R\$ 83.489,32 no estorno indicado. Já no mês de dezembro/2020, também considerando somente o impacto da divergência do cálculo para as operações de importação (CFOP 3.101/3.102), há uma diferença de R\$ 33.245,56 no estorno indicado.

b) *nas operações interestaduais:*

i) para o cálculo do estorno correspondente às operações interestaduais, está sendo considerada pelo Autuante, a base cheia do crédito, inclusive o que já foi apropriado na proporção das operações internas (ou seja, na prática, o Autuante duplicou os estornos das operações internas nas operações interestaduais, e não a diferença), o que representa um estorno indevido.

Comenta que em atenção ao teor da intimação exarada, destaca-se que todas as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, III do RICMS/2012 foram atendidas. Inclusive, há de se observar que não é fundamento da autuação, o desatendimento das referidas condições, de forma que a introdução de nova alegação nesse sentido no presente momento configuraria alteração de critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo art. 146 do CTN.

Para além desses pontos, observa que os créditos referentes às operações de venda à ordem foram submetidos pelo Autuante ao cálculo do estorno global, referente a todas as operações, e não somente a essa categoria específica de operação. Todavia, considerando que é possível isolar as operações de venda à ordem, estabelecendo correspondência direta entre entradas e saídas (CFOP 2118/5120/6120) – ou seja, considerando que é possível verificar a relação entre as operações internas e interestaduais envolvendo venda a ordem –, entende que o cálculo do estorno desta categoria de operação em específico, deve ser feito em separado das demais, o que resulta em um estorno menor do que o indicado pelo Autuante, como demonstrado na planilha anexa (doc. 02).

Diante do exposto, reitera todas as razões lançadas na sua impugnação e na manifestação sobre a informação fiscal, pugnando pelo seu integral acolhimento. Repete dispositivos da legislação, Cláusula Segunda do Conv. CONFAZ 100/97, redação anterior dada ao inciso III do caput da cláusula segunda, pelo Conv. ICMS 99/04, efeitos de 19.10.04 a 31.12.2021.

Em caráter subsidiário, requer: (i) nos termos da manifestação datada de 04/05/2023, seja afastada a reformulação promovida pelo Autuante após o lançamento em relação às operações interestaduais, mantendo-se a redução levada a cabo no valor exigido quanto aos créditos decorrentes das operações internas; e (ii) seja afastada ou reduzida a multa de ofício aplicada, nos termos do art. 158 do RPAF/BA.

Em cumprimento a diligência solicitada, preposto fazendário designado pela ASTEC presta a informação fiscal fls. 339/343.

Afirma que a autuada foi intimada através do Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e para apresentar os documentos indicados pela Relatora, tendo em 07/01/2025 apresentado petição, na qual justificou que os documentos requeridos, por sua complexidade, requeriam análises técnicas detalhadas, além de levantamentos internos que demandariam um “*tempo considerável*”, tendo em vista a necessidade de confronto das operações desconsideradas no levantamento fiscal.

Pediu e foi concedido prazo adicional de 30 dias para atendimento da intimação e antecipou a juntada, por amostragem, de planilhas indicativas de sua metodologia de cálculo para apuração do crédito fiscal de ICMS e do valor estornado (Doc. 02), cujo detalhamento prometeu apresentar no prazo, nos moldes requisitados.

Acrescentou ter encontrado mais equívocos na autuação, além daqueles identificados anteriormente. Aponta tais equívocos alegados pelo contribuinte.

O defendente também reiterou todas as razões já apresentadas e pugnou pelo acolhimento, especificamente para que, reconheça a insubsistência da autuação.

Diz ser necessário confrontar, o que afirmou o Autuante na sua última informação prestada, fls. 285 a 288, com a manifestação da autuada apresentada, após a intimação da ASTEC, fls. 321 a 327.

Ambos mencionam a necessidade de confrontar a metodologia de cálculo adotada pela empresa e pelo Autuante, especialmente em relação às operações internas e interestaduais.

Discordam da fundamentação e motivação da autuação. Enquanto o Fiscal alegou que a metodologia utilizada na autuação foi explicada adequadamente, tornando fácil o entendimento e os motivos da autuação, ou seja, a metodologia do Fisco foi claramente descrita e que os pontos levantados na defesa foram corretamente rebatidos na informação fiscal, a autuada argumentou que a autuação é nula devido à falta de clareza e complexidade na interpretação do Auto de Infração, dificultando a sua defesa.

No seu parecer, o diligente designado pela ASTEC, aduz que responde às questões suscitada pela Relatora, manifestando seu entendimento frente aos fatos apurados e documentos apresentados.

Afirma que em síntese, a principal divergência entre as razões da autuada e as justificativas do Autuante reside na interpretação e clareza da metodologia utilizada para o cálculo do estorno de crédito fiscal de ICMS. Enquanto a empresa argumenta que a autuação é nula devido à falta de clareza e complexidade, o Autuante a defende, sob a justificativa de que a fundamentação e motivação do lançamento estão claras, a autuação é válida e que os pontos levantados na defesa foram combatidos.

Portanto, informa que a manifestação da autuada pouco tratou das questões a serem verificadas pontualmente e concentrou-se majoritariamente em abordar tópicos e teses que fogem do escopo da diligência.

Ademais, as planilhas trazidas pela autuada no contexto da intimação procedida pela ASTEC, não apresentou dados que permitiriam a revisão pretendida pela diligência, vez que: (i) não foi apresentada a relação das operações que a Autuada disse terem sido desconsideradas na revisão fiscal (fls. 207 a 206 e consolidado à fl. 205), efetuada pelo Fiscal Autuante, no que se refere às operações internas; e (ii) não apresentou ocorrência pontuais que pudessem assegurar que o Fiscal não atentou para as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97 e no RICMS/2012 (art. 266, inc. III), relativamente às operações interestaduais.

Após análise dos cálculos realizados pelo Autuante, em sede de informação fiscal, às fls. 193 a 206, contando com os elementos e dados presentes nos autos, declara que não vislumbra nenhum fato que demonstre a inobservância das determinações contidas na legislação pertinente Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, inc. III do RICMS/2012).

Em conclusão, destaca que **não** elaborou o demonstrativo apontando, com relação as operações internas e interestaduais, os pontos divergentes entre a metodologia adotada pela autuada e aquela aplicada no levantamento pelo Fiscal, pelas razões expostas, ressaltando que não foram apresentadas provas que justificassem as razões da defesa.

Sustenta que não foi possível comparar os elementos e provas que seriam apresentadas pela Autuada, com o levantamento resultante da revisão procedida pelo Fiscal, uma vez que não foram trazidas aos autos. Afirmo que, apesar de ter examinado os cálculos efetuados pelo Fiscal, e nada tenha encontrado que pudesse comprometer o resultado, não foi possível efetuar verificação nas planilhas apresentadas pela Autuada, tendo em vista, como destacado, que as planilhas apresentadas, apenas demonstram os cálculos efetuados pela empresa em parte do período autuado, que diante da complexidade das operações carecem de análise aprofundada demandando exames e verificações típicas do processo fiscalizatório, portanto, fora do escopo da análise a ser levada a termo pela ASTEC.

Não só por isso, mas também, em razão das planilhas trazidas pela empresa não ter apontado elementos de prova ou que requeressem uma investigação objetiva, que pudessem sustentar os argumentos aduzidos na defesa e na manifestação. Consequentemente, não foram elaboradas as planilhas consolidadas e novo demonstrativo de débito, posto que não foi realizado nenhum ajuste.

O Autuado tomou ciência da diligência e se manifestou fls.350/359. Disse que em atenção a requisição da ASTEC, apresentou as informações exigidas a tempo e modo. Na oportunidade, reiterou que o exercício de compreender a metodologia utilizada na autuação foi tarefa difícil, especialmente porque não houve qualquer explicação a respeito da matéria, de modo que a compreensão dos motivos que resultaram na autuação teve de ser alcançada a partir de um difícil exame analítico das planilhas numéricas.

Volta a repetir as principais diferenças entre os cálculos, para além daquelas já identificadas na impugnação e na réplica que a empresa realiza e aqueles elaborados pelo Autuante.

Destaca mais uma vez, que todas as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, III do RICMS/2012 foram atendidas. Para além desses pontos, observa que os créditos referentes às *operações de venda à ordem* foram submetidos pelo Autuante ao cálculo do estorno global, referente a todas as operações, e não somente a essa categoria específica de operação. Reitera, portanto, o pleito de desconstituição do auto de infração.

Aponta que sob determinação da Junta de Julgamento, Auditor Fiscal determinado, analisou a situação e consolidou seu entendimento sobre a (im) procedência da autuação no Parecer ASTEC nº 011/2025, a respeito do qual foi, agora, intimada a se manifestar, o que faz nos termos a seguir.

Aduz que após sua manifestação sobreveio a informação fiscal do auditor designado pela ASTEC. Repete trechos com teor do referido Parecer. Ou seja, em síntese, a ASTEC alega que não teria atendido adequadamente à intimação anterior, deixando de apresentar "*provas que justificassem as razões da defesa*". Em razão disso e da complexidade da autuação, deixou de revisar os cálculos do Autuante.

Em primeiro lugar, destaca que nenhuma das quatro informações apuradas na sua manifestação datada de 14/02/2025, mediante revisão do trabalho do Autuante, foi objeto da manifestação da ASTEC. Frisa que, nesse sentido, sequer seria seu ônus realizar tal revisão, visto que o ônus de provar os fundamentos do lançamento é da autoridade fiscal, e não do autuado.

Nesse sentido, rememora-se as quatro informações apuradas (detalhadas na manifestação anterior).

- 1) nas operações internas, o cálculo feito pelo Autuante tomou como base de cálculo o valor dos "itens", e não o valor total das operações (ou seja, o valor destacado na nota fiscal).
- 2) nas operações interestaduais, para o cálculo do estorno correspondente às operações interestaduais, está sendo considerada pelo Autuante a base cheia do crédito, inclusive o que já foi apropriado na proporção das operações internas (ou seja, na prática, o Autuante duplicou os estornos das operações internas nas operações interestaduais, e não a diferença), o que representa um estorno indevido.
- 3) todas as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, III do RICMS/2012 foram atendidas, não sendo fundamento da autuação o desatendimento das referidas condições, de forma que a introdução de nova alegação nesse sentido no presente momento configuraria alteração de critério jurídico do lançamento.
- 4) os créditos referentes às *operações de venda à ordem* foram submetidos pelo Autuante ao cálculo do estorno global, referente a todas as operações, e não somente a essa categoria específica de operação.

Afirma que as informações foram acompanhadas da devida comprovação, na planilha denominada de "*Doc. 02Comparativo_Estorno_. Credito -Bahia.xlsx*".

Portanto, a premissa da ASTEC de que não teria atendido adequadamente à intimação anterior não procede. Logo, para além de o parecer da ASTEC, corroborar a nulidade da autuação (diante de sua quase incompreensível complexidade), nada tem a acrescentar na presente manifestação.

Diante do exposto, reitera todas as razões lançadas na sua impugnação e na manifestação sobre a informação fiscal, pugnando pelo seu integral acolhimento.

Em caráter subsidiário, requer: (i) seja afastada a reformulação promovida pelo Autuante após o lançamento em relação às *operações interestaduais*, mantendo-se a redução levada a cabo no valor exigido quanto aos créditos decorrentes das *operações internas*; e (ii) seja afastada ou reduzida a *multa de ofício* aplicada, nos termos do art. 158 do RPAF/BA.

Cabe registrar a presença do representante da Autuada, na sessão de julgamento, Dr. Thales Augusto Braga Silva Gurgel, OAB/MG 222.850, que realizou a sustentação oral.

VOTO

Preliminarmente, o defendente afirmou que o lançamento tributário nos termos formulados deve ser desconstituído, notadamente por que o auto de infração lavrado não traz qualquer evidência dos métodos adotados na fiscalização, obstando a compreensão da motivação da acusação fiscal, em descumprimento do expediente previsto no art. 142 do CTN, sendo, portanto, nulo, conforme Súmula nº 01 do CONSEF.

Acrescentou que a fiscalização não se preocupou em oferecer qualquer documentação que lhe permitisse visualizar, com clareza, a razão pela qual os cálculos que realizou estão incorretos. Além disso, afirmou que não se constata no auto de infração, maiores explicações a respeito da metodologia empregada para apuração do saldo passível de estorno, de modo que não é possível vislumbrar os fundamentos adotados pelo Fisco Estadual, tampouco o subsídio legal para a redução do crédito por ele mantido.

A respeito dessas alegações, verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de Intimação Para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, enviada através do DT-e fls.06/07. A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 21/30, bem como o Termo de Entrega do auto fls. 31/32.

A empresa exerce a atividade principal de “Fabricação de adubos e fertilizantes, CNAE 20.13-4-02, e o Autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

A autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou os aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Analisando as questões preliminares postas pela defesa, especialmente relativas a arguição de que não restou demonstrado em nenhum momento, de forma clara, como se chegou aos valores exigidos no Auto de Infração, ou apresentada a fórmula utilizada para a apuração do imposto que deveria ser estornado, de acordo com a acusação formulada, passo a analisá-las.

Aponta o sujeito passivo ter apresentado à Fiscalização seus cálculos, demonstrando através de planilhas a sua metodologia de cálculo a fim de apurar os créditos que por si poderiam ser aproveitados, ou seja, não necessitariam vir a ser estornados, faltando, ainda, a descrição dos fatos motivadores da autuação.

A este respeito, esclareço quanto a existência de vício de motivação, enunciadas pelo agente as causas ou motivos em que se pautou para a prática do mesmo, o ato só será legítimo se elas realmente tiverem ocorrido. A motivação faz parte da forma do ato, isto é, integra o elemento forma e não o elemento motivo. Se o ato deve ser motivado para ser válido, e a motivação não é feita o ato é nulo por vício de forma, o que vem a se constituir em vício insanável, entretanto, não é o presente caso.

No caso em apreço, diante do estabelecimento da conexão entre a conduta do contribuinte (falta de estorno de crédito fiscal de ICMS) e a determinação legal, na forma dos dispositivos legais e regulamentares mencionados quando da lavratura do Auto de Infração, comprovam a motivação. O fato de o contribuinte discordar do lançamento, como feito, ainda que o mesmo se apresente perfeitamente alinhado com a legislação posta, se fosse o caso, apenas traria como consequência a improcedência, e respectiva exclusão do Auto de Infração de tais parcelas, e não, como pretende a defesa, em nulidade da autuação, portanto rejeito tal argumento.

Neste cenário, sobre os aspectos formais, verifico que o lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração, fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes, assim como, foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento. Os demonstrativos que sustentam a infração se encontram às fls.21/30 e Termo de Entrega destes documentos fls. 31/32, via DT-e. A descrição da infração e o enquadramento legal foram diversas vezes repetidos pelo defendente, tendo recebido do fisco os documentos que serviram de base a autuação, para determinação do estorno de crédito devido: (i) demonstrativo consolidado do estorno de crédito fiscal devido, fl. 21; (ii) demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente das operações de saídas internas, fls. 22 e 23; (iii) demonstrativo do estorno de crédito fiscal apurado decorrente das operações de saídas interestaduais, fls. 24 e 25; (iv) demonstrativo do percentual da saída interna reduzida, fl. 26; (v) demonstrativo do percentual da saída interestadual reduzida, fl. 27; (vi) demonstrativo do resumo da saída total tributada, fl. 28; (vii) demonstrativo do ajuste de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do ICMS na EFD, fls. 29 e 30.

Dessa forma, o lançamento tributário contém os pressupostos materiais e essenciais que determinam sua validade, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, sem ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art.18 do citado diploma legal, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, o Autuado foi acusado de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.

O defendente impugnou a autuação argumentando que a fiscalização não lhe ofereceu qualquer documentação que lhe permitisse visualizar, com clareza, a razão pela qual os cálculos por ela efetuados estariam incorretos. Disse não haver no auto de infração, explicações a respeito da metodologia empregada para apuração do saldo passível de estorno, não sendo possível vislumbrar os fundamentos adotados pelo Fisco Estadual, tampouco o subsídio legal para a redução do crédito mantido em sua escrituração fiscal.

Acrescentou que, embora os dispositivos indicados pelo Fisco Estadual, de fato, determinem a realização do estorno proporcional dos créditos quando a operação subsequente gozar de redução da base de cálculo, as regras contidas nestes dispositivos do RICMS/BA, não revelam, com exatidão, a metodologia de cálculo que deve ser seguida. Afirmou que os cálculos fazendários, não refletem a proporcionalidade exigida pelos dispositivos do RICMS/BA, posto que foram efetuados considerando o valor numérico da carga tributária, o que, não representa mensuração proporcional, apenas faz com que o estorno tangencie a redução prevista.

Em síntese, para rebater a autuação, o defendente afirmou que:

- 1) nas operações internas, o cálculo feito pelo Autuante tomou como base de cálculo o valor dos "itens", e não o valor total das operações (ou seja, o valor destacado na nota fiscal).
- 2) nas operações interestaduais, para o cálculo do estorno correspondente às operações interestaduais, está sendo considerada pelo Autuante a *base cheia* do crédito, inclusive o que já foi apropriado na proporção das operações internas (ou seja, o Autuante duplicou os estornos das operações internas nas operações interestaduais, e não a diferença), o que representa um estorno indevido.
- 3) todas as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, III do RICMS/2012 foram atendidas, não sendo fundamento da autuação o desatendimento das referidas condições, de forma que alegação nesse sentido, no presente momento, configuraria alteração de critério jurídico do lançamento.
- 4) os créditos referentes às *operações de venda à ordem* foram submetidos pelo Autuante ao cálculo do estorno global, referente a todas as operações, e não somente a essa categoria específica de operação.

Por sua vez, em sede de informação fiscal, o Autuante a respeito dos fatos, explicou que para determinação do estorno de crédito devido foram elaborados diversos demonstrativos, devidamente entregues ao Autuado, onde se verifica detalhadamente o cálculo realizado para apuração do *quantum* devido. Afirmou que a ocorrência da infração está comprovada nos mencionados demonstrativos e na inexatidão dos lançamentos a título de estorno de crédito fiscal registrados pelo Autuado na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Explicou que a metodologia aplicada considera os percentuais das operações internas e interestaduais, além de cumprir as condutas fixadas pela legislação tributária regulamentar, com base no art. 29, § 8º, da Lei nº 7.014/96.

Apontou que no entendimento do Impugnante existe a possibilidade de manutenção de crédito fiscal na sua totalidade, independentemente da redução da base de cálculo em 30%, prevista no Convênio ICMS nº 100/97. Todavia, tal argumento não deve prosperar, pois existe operação fiscal, cujo estorno do crédito fiscal está relacionado exclusivamente, ao percentual de redução, de acordo com o art. 266, inciso III, do RICMS/12. Citou como exemplos, as operações fiscais que não possuem correlação com a industrialização, CFOP 2118, conforme se pode ver no *Demonstrativo do Estorno de Crédito Fiscal Apurado Decorrente da Operação Saída Interestadual*, que ajustou após a impugnação.

Esclareceu que, apesar de o Sujeito Passivo mencionar a inconsistências no levantamento fiscal, não há comprovação, nem justificativa, do fato apontado, qual seja, a exclusão das operações com CFOP 5.910, 6.201 e 6.949, por isso, mantém as respectivas operações para os cálculos das proporções entre as saídas internas e interestaduais, diante das saídas totais tributadas.

Frisou que para a aplicação das normas de regência, inclusive a determinada pelo art. 312, § 1º, do Decreto nº 13.780/12, se faz necessária a análise por operação fiscal realizada, como emerge do levantamento fiscal na determinação do “*Saldo Passível de Estorno de Crédito Fiscal*”, planilha que elaborou. Logo, a metodologia adotada pelo Fisco é a mais correta por segregar as operações fiscais para aplicação das regras do Regulamento do ICMS ao caso concreto, inclusive quanto à proporção das operações de saídas.

Concluiu afirmando que reanalisou todos os cálculos elaborados na apuração da base de cálculo e ante arguições da defesa justificadas com elementos de prova, realizou ajuste retificando os demonstrativos do lançamento fiscal, reduzindo o valor originalmente lançado, na medida das operações de saídas internas e interestaduais sujeitas, respectivamente, à carga tributária de 4% e à redução de base de cálculo para indicar o estorno proporcional do crédito fiscal.

Sobre os ajustes realizados pelo Autuante em sede de informação fiscal, o defendente afirmou que embora tenham sido acolhidas suas alegações, especificamente para as operações internas, reconhecendo o acerto da metodologia de cálculo por ele adotada, reduzindo de ofício, o valor do estorno de crédito fiscal para os meses de abril e maio de 2018, maio, agosto, outubro e novembro de 2019 e março de 2020, contudo, a fiscalização reformulou o lançamento, para majorar os créditos tributários exigidos nos períodos de abril de 2018, novembro de 2019, março, maio, junho, julho e outubro de 2020. Com isso, a autoridade fiscal teria alterado o critério jurídico anteriormente adotado.

Observe que no presente caso, tal alegação não procede. Verifico que o acolhimento de parte dos fatos apontados pelo defendente, não ensejou majoração da imputação fiscal, visto que o valor histórico após os referidos ajustes é inferior àquele lançado no Auto de Infração. Na Informação Fiscal, existem os tópicos *Cálculos Fazendários nos Termos da Legislação e Método Adotado Pelo Fisco* que abrangem o tema “*redução do quantum exigido*” conforme fl. 205

Observe que as alterações promovidas no lançamento tributário decorrem do acolhimento de argumentos da defesa, com base na legislação vigente ao caso concreto. Não houve mudança no fulcro da autuação e embora em alguns dos meses autuados ocorresse majoração do valor

apurado, no total exigido o valor foi reduzido. Ademais, a Súmula 11 deste CONSEF confirma esse entendimento:

Para fins do disposto no art. 156 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), não constitui agravamento da infração, ou inobservância do princípio da non reformatio in pejus, o eventual acréscimo ou majoração de valores apurados mensalmente que não advenha de fatos novos, respeitado o limite do valor total lançado na infração.

Data de Aprovação:

Sessão de Julgamento da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual de 26/09/2019.

Fonte:

Jurisprudência Predominante do Conselho da Fazenda do Estado da Bahia.

A respeito da lide ora em discussão, para maior clareza, é importante reproduzir a norma de regência a respeito do estorno proporcional. Assim, estabelece o art. 312 do RICMS/2012:

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;

(...)

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

§ 5º Na determinação do valor a ser estornado, observar-se-á o seguinte:

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

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

Diante da legislação acima posta, se constata que condição necessária para a exigência do estorno de crédito se faz presente, quando o crédito fiscal lançado em consequência das entradas (crédito), for superior a carga tributária incidente sobre as saídas das mercadorias (débito), ou seja, há que se falar em exigência do estorno do crédito proporcional, quando a carga tributária da saída (débito) for superior ao crédito fiscal lançado, sob pena de ferir o princípio da não cumulatividade tributária. Desta forma, havendo saídas de mercadorias com base de cálculo inferior as operações de entradas, o dispositivo legal acima transcrito exige o estorno do crédito

proporcional à redução.

Já a legislação posta pela empresa autuada, se reporta aos seguintes artigos do RICMS/12:

Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:

(...)

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;

b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;

c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos”.

Observo que até 31/05/2016 havia a previsão da alínea “d”, revogada nesta data: “d) fica admitida a manutenção de crédito nas entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida este inciso”.

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

LIII - nas saídas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento), desde que sejam destinados a uso na agricultura e na pecuária, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa”;

Tal redação do inciso LIII do caput do artigo 268 foi dada pelo Decreto 16.434, de 26/11/15, DOE de 27/11/15, com efeitos a partir de 27/11/15, sendo que a redação anterior dada ao inciso LIII tendo sido acrescentado ao caput do artigo 268 pelo Decreto 16.284, de 18/08/15, DOE de 19/08/15, efeitos a partir de 01/09/15 a 26/11/15:

LIII - nas saídas internas de amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento) ”;

LIV - nas saídas internas de ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores para os destinatários a seguir indicados, de forma que a carga tributária corresponda a um percentual de 4% (quatro por cento):

a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi cálcio destinados à alimentação animal;

b) estabelecimento produtor agropecuário”.

Note-se que o inciso LIV foi acrescentado ao caput do artigo 268 pelo Decreto 16.284, datado de 18/08/15, DOE de 19/08/15, produzindo efeitos a partir de 01/09/15.

Nessa linha de raciocínio, o Convênio ICMS 100/97, mencionado no artigo 264 do RICMS/12, que interessa ao caso, datado de 04/11/1997, e que reduz a base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários que especifica, e dá outras providências, tem o seguinte teor:

Cláusula Primeira. Fica reduzida em 60% (sessenta por cento) a base de cálculo do ICMS nas saídas interestaduais dos seguintes produtos:

I - Inseticidas, fungicidas, formicidas, herbicidas, parasiticidas, germicidas, acaricidas, nematocidas, raticidas, desfolhantes, dessecantes, espalhantes, adesivos, estimuladores e inibidores de crescimento (reguladores), vacinas, soros e medicamentos, produzidos para uso na agricultura e na pecuária, inclusive inoculantes, vedada a sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa;

II - Ácido nítrico e ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto e enxofre, saídos dos estabelecimentos extratores, fabricantes ou importadores para:

a) estabelecimento onde sejam industrializados adubos simples ou compostos, fertilizantes e fosfato bi cálcio destinados à alimentação animal;

b) estabelecimento produtor agropecuário;

c) quaisquer estabelecimentos com fins exclusivos de armazenagem;

d) outro estabelecimento da mesma empresa daquela onde se tiver processado a industrialização;

III - rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, devidamente registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, desde que:

a) os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e o número do registro seja indicado no documento fiscal, quando exigido;

b) haja o respectivo rótulo ou etiqueta identificando o produto;

c) os produtos se destinem exclusivamente ao uso na pecuária;

IV - calcário e gesso, destinados ao uso exclusivo na agricultura, como corretivo ou recuperador do solo;

Da leitura dos dispositivos reproduzidos, verifica-se que a resolução da lide, se concentra na diferença de entendimento quanto aos cálculos relativo aos estornos de crédito previstos na legislação, sendo os da empresa considerados equivocados pela Fiscalização Estadual, motivo e razão da autuação.

Em busca da verdade material, esta 3ª JJF, com a finalidade de dirimir a controvérsia que permanecia no processo, em pauta suplementar, decidiu converter o presente PAF em diligência fls. 305/306, à ASSESSORIA TÉCNICA – ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal designado, tomasse as seguintes providências:

a) intimasse o Autuado a fim de que elaborasse demonstrativo apontando, com relação as operações internas e interestaduais, todos os pontos que entende divergentes entre a metodologia adotada pela empresa e aquela exposta no levantamento fiscal pelo Autuante, com as respectivas provas que alega ter em seu poder;

a1) com relação as operações internas, apresentasse todas as operações desconsideradas na revisão fiscal (fls. 207/216 e consolidado à fl. 205), efetuada pelo Auditor Fiscal Autuante;

a2) sobre as operações interestaduais deve se atentar para as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97, e inciso III, do art. 266 do RICMS/BA.

Em cumprimento a diligência solicitada, preposto fazendário designado pela ASTEC prestou a informação fiscal fls. 339/343. Afirmou que fez o confronto entre o que afirmou o Autuante na sua última informação prestada, fls. 285 a 288, com a manifestação da autuada apresentada após a intimação da ASTEC, fls. 321 a 327.

No Parecer Técnico/ASTEC, afirmou que em síntese, a principal divergência entre as razões da autuada e as justificativas do Autuante reside na interpretação e metodologia utilizada para o cálculo do estorno de crédito fiscal de ICMS. Enquanto a empresa argumenta que a autuação é nula devido à falta de clareza e complexidade, o Autuante a defende, sob a justificativa de que a fundamentação e motivação do lançamento estão claras, a autuação é válida e que os pontos levantados na defesa foram combatidos.

Informou que a manifestação da autuada pouco tratou das questões a serem verificadas pontualmente e concentrou-se majoritariamente em abordar tópicos e teses fora do escopo do pedido de diligência.

Ademais, declarou que as planilhas trazidas pela autuada no contexto da intimação procedida pela ASTEC, não apresentou dados que permitiriam a revisão pretendida pela diligência, vez que: (i) não foi apresentada a relação das operações que a Autuada disse terem sido desconsideradas na revisão fiscal (fls. 207 a 206 e consolidado à fl. 205), efetuada pelo Fiscal Autuante, no que se refere às operações internas; e (ii) não apresentou ocorrência pontuais que pudessem assegurar que o Fiscal não atentou para as condições estabelecidas no Convênio ICMS 100/97 e no RICMS/2012 (art. 266, inc. III), relativamente às operações interestaduais.

Após análise dos cálculos realizados pelo Autuante, em sede de informação fiscal, às fls. 193 a 206, contando com os elementos e dados presentes nos autos, o diligente declarou que não vislumbra nenhum fato que demonstre a inobservância das determinações contidas na legislação pertinente Convênio ICMS 100/97 e no art. 266, inc. III do RICMS/2012).

Em conclusão, destacou que não elaborou o demonstrativo apontando, com relação as operações internas e interestaduais, os pontos divergentes entre a metodologia adotada pela autuada e aquela aplicada no levantamento pelo Fiscal, pelas razões expostas, ressaltando que não foram apresentadas provas pelo defendente, que justificassem as razões da defesa.

Acrescentou que não foi possível comparar os elementos e provas que seriam apresentadas pela Autuada, com o levantamento resultante da revisão procedida pelo Fiscal, uma vez que não foram trazidas aos autos. Afirmou que, apesar de ter examinado os cálculos efetuados pelo Fiscal, e nada tenha encontrado que pudesse comprometer o resultado, não foi possível efetuar verificação nas planilhas apresentadas pela Autuada, tendo em vista, que as planilhas apresentadas, apenas demonstram os cálculos efetuados pela empresa em parte do período autuado. Não só por isso, mas também, em razão das planilhas trazidas pela empresa não ter apontado elementos de prova ou que requeressem uma investigação objetiva, que pudessem sustentar os argumentos aduzidos na defesa e na manifestação. Consequentemente, não foram elaboradas as planilhas consolidadas e novo demonstrativo de débito, posto que não foi realizado nenhum ajuste.

O Autuado se manifestou a respeito da diligência realizada, se mostrando inconformado com o referido Parecer da ASTEC, entretanto voltou a reiterar os argumentos já expostos anteriormente, sem trazer novos elementos a serem analisados no presente PAF.

Neste cenário, considerando que, nem mesmo no decorrer da diligência fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF, o defendente se desincumbiu de apresentar elementos inequívocos e comprobatórios com o condão de elidir a acusação fiscal, acolho as conclusões do Autuante e tenho o lançamento de ofício como parcialmente procedente que remanesce no valor histórico de R\$ 1.813.952,27.

Por fim, o Autuado solicitou que fosse afastada ou reduzida a multa de ofício aplicada, por entende-la como confiscatória e desproporcional.

Sobre este pedido, ressalto que a multa ora apreciada está prevista em lei, e é condizente com o ilícito tributário apurado em ação fiscal e este Órgão Julgador não possui competência para reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação tributária, em conformidade com o inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298574.0015/22-0**, lavrado contra **MOSAIC FERTILIZANTES DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.813.952,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso VII, alínea “b”, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2025.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR