

**A. I. Nº** - 279459.0017/19-9  
**AUTUADO** - BRF S.A.  
**AUTUANTE** - FERNANDO ANTÔNIO CÂNDIDO MENA BARRETO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 16/12/2020

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0233-04/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS POSTERIORES COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Em se tratando de contribuinte que possui Termo de Acordo e Compromisso firmado com a SEFAZ, nos moldes previstos pelo Decreto nº 7.799/00, os estornos de crédito devem atender ao estabelecido pelo Art. 6º do referido decreto. Correto o procedimento da Fiscalização. Argumentos defensivos insuficientes para elidir a acusação fiscal. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente, de Auto de Infração expedido em 09/09/2019, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$4.287.035,08, mais multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte acusação: *“Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.*

*Contribuinte é signatário do Termo de Acordo relativo ao Decreto nº 7799/00 onde se beneficia conf. Art. 1º desse decreto da redução da base de cálculo em todas as suas operações internas em 41,176% de forma que a carga tributária ficar em 10% até 09 de março e 10,59% a partir de 10 de março.*

*Para as operações interestaduais o contribuinte utiliza o crédito presumido de 16,667% sobre o valor do imposto conforme Art. 2º desse mesmo decreto de forma a carga tributária ficar em 10%.*

*Em contrapartida, conforme Art. 6º o contribuinte terá que limitar em 10% do valor do crédito de ICMS relativo suas aquisições com alíquotas iguais e superiores a 12%, o que diz o Art. 6º do Decreto nº 7799/00 com muita clareza! (...)”.*

O autuado, por intermédio de seus Patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 142 a 152, onde, após arguir sua tempestividade, adentrou ao que denomina de fatos antecedentes, destacando que o Fisco baiano efetuou o lançamento em questão visando a exigência de supostos valores de ICMS, sob o entendimento de que não teria efetuado o estorno proporcional de créditos do imposto relativo a operações de entradas de mercadorias, realizadas no período compreendido entre janeiro de 2016 e dezembro de 2017, que tiveram posteriores saídas internas com o benefício fiscal da redução da base de cálculo previsto no artigo 6º do Decreto Estadual nº 7.799, de 9.5.2000.

Pontuou em seguida que, o Art. 1º do Decreto nº 7.799/00 prevê que nas saídas internas de mercadorias promovidas por Centros de Distribuição e comerciantes atacadistas (que pratiquem as atividades relacionadas no Anexo Único do aludido Decreto), a base de cálculo da operação deve ser reduzida em 41,176%, frisando que, quando esse decreto foi criado, a alíquota interna regular no Estado da Bahia era de 17%, o que significava, portanto, que a alíquota efetiva a ser aplicada nas operações contempladas pelo dito decreto era de 10%.

Disse que, em contrapartida, nos termos do Art. 6º do mesmo Decreto nº 7.799/00, os contribuintes beneficiários dessa redução da base de cálculo e do crédito presumido não poderiam tomar créditos de ICMS nas entradas das mercadorias cujas saídas seriam beneficiadas com redução que excedessem 10% do valor da operação de entrada. Com isso a legislação estadual limitava o aproveitamento dos créditos ao mesmo percentual da alíquota efetiva aplicada nas saídas das

mesmas mercadorias, qual seja, 10%, esclarecendo, ainda, ser possuidor do Termo de Acordo de Regime Especial ("TARE"), desde 30.3.2010, para justamente que sua filial autuada fosse autorizada a se beneficiar do Decreto nº 7.799/00 (Termo de Acordo e Compromisso nº 5322/2010, doc. 4).

Observou que em 10.12.2015, foi publicada a Lei Estadual nº 13.461 que, por meio de seu artigo 1º, alterou o Art. 15, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/96, a qual majorou para 18% a alíquota incidente nas operações internas em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria estejam localizados no Estado da Bahia. Essa majoração em 1% passou a produzir efeitos a partir de 10.3.2016, destacando que essa majoração de alíquota foi, em grande medida, que causou a glosa de créditos promovida pelo presente Auto de Infração, sendo que, ao se aplicar o redutor de 41,176% sobre a alíquota de 18%, tem-se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas de mercadorias pelos beneficiários do Decreto nº 7.799/00 de 10% para 10,59%.

Explicou que em relação às operações ocorridas a partir de 10.3.2016, considerou que o limite do percentual a ser aplicado para estorno dos créditos do imposto nas entradas das mercadorias deveria ser naturalmente alterado, para que se mantivesse a mesma lógica do Decreto, isto é, que o percentual dos créditos a serem escriturados deveria ser correspondente à alíquota efetiva a ser aplicada nas operações de saídas, por isso, aproveitou créditos de ICMS nas operações de entradas de mercadorias limitados ao percentual de 10,59%, esclarecendo, ainda, que as entradas que geraram os créditos parcialmente glosados consistiram em transferências interestaduais de mercadorias, todas tributadas a 12%. Por isso, e em vista da alteração da carga tributária incidente nas vendas internas das mercadorias a partir de 10.3.2016, estornou créditos de ICMS correspondentes a 1,41% (12,00% - 10,59%).

Por outro ângulo pontuou que, diferentemente, o autuante considerou que deveria ter sido mantido o estorno correspondente a 2% mesmo para as operações ocorridas após 10.3.2016, de modo que os créditos não excedessem a 10% dos valores das entradas, a despeito do fato de que as saídas dessas mercadorias foram tributadas a 10,59%. Por isso, parte da cobrança contida no Auto de Infração consiste na exigência de valores de ICMS correspondentes à diferença entre o percentual de 1,41% que estornou, e o percentual de 2% considerado pelo autuante, nas entradas de mercadorias cujas saídas se sujeitaram à redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, notadamente a partir de 10.3.2016.

Asseverou que demonstrará que esse entendimento do autuante contraria frontalmente o próprio Decreto 7.799/00, o qual sempre estabeleceu que os créditos de ICMS a serem aproveitados nas entradas das mercadorias deveriam ser calculados com base no mesmo percentual (no limite) daquele correspondente à alíquota efetiva incidente sobre as saídas das mesmas mercadorias. Além disso, fere também o próprio princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, já que estabelece um estorno de crédito indevidamente desproporcional à alíquota aplicável na tributação das saídas subsequentes dessas mercadorias.

Acrescentou que há uma outra parcela do crédito tributário (integralidade dos valores exigidos para janeiro e fevereiro de 2016 e parte dos valores exigidos para os meses seguintes), que decorre da não aceitação pelo Fisco do estorno proporcionalizado que efetuou dos créditos de ICMS quando da entrada em território baiano das mercadorias que, aos olhos do autuante, seriam ou foram objeto de saídas com a redução da base de cálculo.

Asseverou que parte das mercadorias vindas de outros Estados com destino ao seu estabelecimento são objeto de saídas interestaduais, destinadas a pessoas jurídicas situadas em outros Estados, as quais não contam com a redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00, ao tempo em que, por conta desse fluxo operacional e pelo fato de que não está obrigada a estornar créditos de ICMS com base no Decreto nº 7.799/00 em relação as mercadorias que serão objeto de saídas interestaduais, estabeleceu um critério para determinar a correta proporção dos créditos a serem glosados para fins de atendimento do referido Decreto.

Passou a se referir ao que denomina de “*motivos determinantes para o cancelamento da autuação fiscal*”, destacando, inicialmente, no item I, o “*Critério para determinar a proporção do estorno dos créditos: saídas interestaduais de mercadorias*”.

A este respeito disse que o autuante entendeu que para todo o período autuado – janeiro de 2016 a dezembro de 2017 – foi efetuado a menor estorno de créditos fiscais de ICMS oriundos das aquisições de mercadorias cujas saídas posteriores teriam sido beneficiadas pela redução da base de cálculo, nos termos do Decreto nº 7.799/00, contudo, foi desconsiderado que nem todas as saídas de mercadorias que promoveu versam sobre operações internas beneficiadas pela redução da base de cálculo, isso porque, por se tratar o estabelecimento autuado de Centro de Distribuição que adquire mercadorias para, posteriormente, promover operações internas e interestaduais, há que se considerar que somente as operações internas beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00 deverão ser consideradas para o cálculo do estorno de crédito fiscal, sendo desnecessário dizer que as saídas interestaduais que promoveu são tributadas integralmente pelo ICMS, sem a redução da base de cálculo prevista no aludido Decreto, tendo em consequência, que os créditos aproveitados nas entradas das mercadorias objeto dessas saídas interestaduais não podem ser objeto de nenhum estorno.

Citou que o Dec. nº 7.799/00 não traz nenhum mecanismo expresso para que o contribuinte determine a proporção dos créditos a serem estornados nas entradas das mercadorias que posteriormente poderão ser objeto de saídas beneficiadas, sendo que, diante dessa lacuna normativa, criou seu próprio critério, o qual tem por único intuito evitar o estorno indevido de valores a que o seu estabelecimento tem direito no contexto da não cumulatividade do ICMS.

Ressaltou que o critério que adotou para todo o período autuado, foi exposto ao autuante, que não o aceitou, e, nem apresentou uma forma alternativa de definir como fazer essa proporção para fins do aludido estorno, o que somente reforça que essa parcela da glosa trazida pela autuação decorre de uma postura autoritária e descabida, já que, em última análise, estão sendo glosados créditos de ICMS aproveitados na entrada de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores integralmente tributadas, explicando, em seguida, que como estabeleceu seu critério para efeito do cálculo mencionado, ou seja, após obter o valor de proporção das operações beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00 no período, aplica o percentual de proporção das saídas beneficiadas sobre o valor de crédito a ser estornado no período, o que naturalmente reduz o montante de créditos a ser retirado da escrita fiscal, uma vez que se considera que parte das mercadorias adquiridas geram créditos integrais de ICMS, cujo doc. 5, anexo, evidencia exatamente a forma como se dá o seu procedimento.

Em vista disto, pleiteou a conversão do julgamento em diligência, para que haja uma manifestação expressa sobre essa questão, a fim de, então, ensejar o cancelamento da exigência fiscal correlata, dada sua absoluta convicção de que agiu conforme a legislação aplicável ao imposto estadual.

No tópico seguinte, item II, que intitula como “*Indevida exigência de estorno proporcional superior à alíquota aplicável nas saídas das mercadorias: má aplicação do Decreto nº 7.799/00*”, aduziu que uma outra parcela dos valores glosados, notadamente do período de março de 2016 em diante, decorre da ilegitimidade da interpretação do Fisco em relação às regras do multicitado decreto, pois é importante considerar o real intuito do Poder Executivo da Bahia, quando criou o benefício previsto no aludido ato normativo.

A este respeito disse que o Art. 1º do Dec. nº 7.799/00 prevê claramente que a base de cálculo do ICMS nas operações promovidas pelos contribuintes sujeitos ao regime de tributação nele previsto deve ser reduzida em 41,179%, sendo necessário considerar, entretanto, que, quando o Decreto foi editado, a alíquota regular aplicável às operações internas promovidas em território baiano e às operações interestaduais era de 17%, logo, pode-se afirmar que o poder executivo quis estabelecer que a alíquota efetiva aplicável nas operações sujeitas ao dito decreto seria 10%, tanto é assim, que o seu artigo 6º prevê expressamente que “*os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10%*”.

*(dez por cento) do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias”.*

Desta maneira, o decreto estabelecia que os contribuintes beneficiados não poderiam aproveitar créditos em percentual superior a 10% porque, naturalmente, a alíquota aplicável sobre suas saídas seria de 10%, estando, até este ponto, alinhado o decreto com o princípio da não cumulatividade do ICMS, já que exigia o estorno de créditos do imposto estadual de modo a manter a equivalência no percentual aplicável nas entradas e nas saídas (sempre 10%).

Disse que para que se compreenda seu raciocínio basta considerar uma aquisição de mercadorias para revenda no regime normal de apuração do imposto. Neste caso, a aquisição interna dessas mercadorias geraria um crédito de imposto calculado, naquela época, com base em um percentual de 17%, ao passo que as saídas dessas mercadorias seriam tributadas pela alíquota de 17%. Percentuais idênticos fazem com que o ICMS incida sobre o valor agregado (diferença de base de cálculo), o que é seu verdadeiro objetivo.

Acrescentou que, nessa lógica, a majoração da alíquota interna e interestadual de 17% para 18% a partir de março de 2016 deveria naturalmente causar impactos neutros sobre o regime de tributação previsto no Decreto nº 7.799/00, tal como, aliás, ocorreu com os contribuintes não contemplados pelo referido Decreto, não havendo dúvidas de que essa majoração em 1% na carga tributária do ICMS fez com que a alíquota efetiva praticada no contexto do referido decreto fosse elevada de 10% para 10,59%, sendo evidente que o mesmo efeito deveria ser refletido no percentual a ser empregado na apuração dos créditos a serem aproveitados nas entradas das mercadorias, o que, afinal, essa era a intenção do Poder Executivo quando criou o regime de tributação previsto no Decreto (mesmo percentual a ser observado nas entradas e nas saídas), ao tempo em que, ao estornar os créditos de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias que foram objeto da aludida redução de base de cálculo, nada mais fez do que aplicar o regime de tributação em sua essência, mantendo-se, assim, o mesmo percentual de 10,59% para apuração dos seus créditos.

Pontuou que o autuante considera que essa interpretação estaria equivocada e, para tanto, claramente distorce o Decreto, tornando-o um ato normativo à beira da inconstitucionalidade. Isto porque a Fiscalização entende que o percentual a ser aplicado nas entradas das mercadorias permaneceria sendo de 10%, a despeito da elevação da carga tributária sobre as saídas das mercadorias (que passou a ser de 10,59%).

Asseverou que, no caso dos contribuintes sujeitos ao Decreto nº 7.799/00, se prevalecer o entendimento do Fisco Baiano, o percentual para apuração dos créditos do imposto passa a ser menor do que a alíquota efetiva aplicável na tributação das saídas do imposto, fazendo que o ICMS não incida apenas sobre o valor agregado, o que viola frontalmente a não cumulatividade que norteia o aludido imposto estadual, conforme a própria legislação estadual, Art. 29, § 8º da Lei nº 7.014/96, e Art. 312, § 1º do RIMCS/BA, transcritos, defendendo que os dispositivos da legislação baiana transcritos acima não poderiam ser mais claros: o limite para percentual do estorno de créditos de ICMS corresponde à carga tributária prevista para a redução da base de cálculo da operação subsequente, afirmando que a própria legislação baiana lhe autoriza a manter o crédito correspondente a 10,59% nas entradas das mercadorias a serem objeto de saídas posteriores tributadas com base na alíquota efetiva de 10,59%.

Em conclusão asseverou que resta demonstrada a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que, nos termos da legislação vigente, o estabelecimento autuado estornou corretamente os créditos de ICMS em relação a entradas de mercadorias que foram objeto de saídas internas submetidas ao Decreto nº 7.799/00, haja vista que (i) o critério que adotou para determinar a proporção dos créditos a serem estornados é correto e consistente e, de fato, evitou que fossem feitos estornos de créditos relativos a entradas de mercadorias que foram objeto de operações interestaduais e (ii) que interpretou corretamente o Decreto 7.799/00 ao observar o limite de 10,59% para fins de estorno desses créditos a partir de março de 2016.

Nesta linha, pleiteou a conversão do julgamento em diligência, a fim de que o Fisco efetivamente examine o critério adotado pela filial autuada para determinar a proporção do estorno de créditos a ser promovido nos meses autuados, para que se evite a glosa de valores que, na verdade, dizem respeito a créditos de ICMS aproveitados corretamente na entrada de mercadorias que foram objeto de posteriores saídas interestaduais, requerendo em seguida que está Defesa seja integralmente provida, para determinar a total improcedência do Auto de Infração, com extinção de todo o crédito tributário nele exigido e, por fim, indica o seguinte endereço para recebimento de intimações relativas ao processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados de Marcelo Bez Debatin da Silveira.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 218 a 220, pontuando que o autuado insiste em manter metodologia diferente ao que reza o Art. 6º do Decreto nº 7.799/00, isso em diversos períodos já fiscalizados. A este respeito transcreveu o Voto contido no Acórdão CJF nº 0314-12/17 da 2ª CJF:

(...)

*Quanto à Infração 6, a conduta foi assim descrita, “Deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS relativos as entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução ...”. O sujeito passivo questiona a metodologia adotada pelo autuante para apuração do valor a ser estornado. Alega que a base de cálculo do valor do estorno deve ser calculada sobre a diferença entre o valor das saídas e o valor das devoluções.*

*A questão tem a ver com a metodologia a ser adotada para cálculo do estorno de créditos, exigido para os contribuintes atacadistas que firmaram termo de acordo com a administração fazendária para gozo do benefício para redução da base de cálculo nas saídas destinadas a contribuintes do imposto.*

*Reza o art. 6º do Decreto 7799/00 que a base de cálculo dos estornos deverá tomar como referência o valor das aquisições, conforme se lê abaixo, no trecho grifado.*

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

*Ora, se o limite para o creditamento tem como base o montante de 10%, calculados sobre o valor das aquisições, é justo que sejam tomadas como base de cálculo as operações de entrada do estabelecimento no período. Não tem, assim, qualquer respaldo na legislação o uso das operações de saída, como base para a efetivação dos estornos, ao revés do que defende a Recorrente, sendo forçoso admitir que assiste razão ao autuante, neste ponto.*

*Examinando o demonstrativo de débito relativo à Infração 6 (“Estorno de Crédito a Menor ...”), acostado ao CD à folha 148, é possível notar que, diferentemente, do que alega o sujeito passivo,*

*É possível constatar, igualmente, que somente foram objeto de estorno as operações tributadas, na entrada, à alíquota de 12% ou 17%, tendo sido calculada a diferença entre o montante creditado e os 10% a que possui direito a empresa autuada. Não há, portanto, operação tributada a 7%, conforma alega a Recorrente.*

*Entendo, portanto, que o fiscal autuante fez uso de uma metodologia compatível com o que determina o art. 6º do Decreto nº 7799/00, restando caracterizada a infração.*

*Quanto à alegação de que foram incluídas, indevidamente, operações de devolução, o sujeito passivo não indicou quais os documentos fiscais que se referem a operações de devolução, restando inepta, a sua peça recursal neste ponto.*

*Mantida a decisão de piso neste item”.*

Concluiu citando “que é o que tem a informar”.

Em 31/01/2019 o presente PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante se pronunciasse a respeito de alguns dos argumentos trazidos pelo autuado em sua peça defensiva, cuja solicitação consta da forma a seguir transcrita:

*“Em sua Defesa o autuado apresentou, dentre outros, os argumentos abaixo reproduzidos:*

*O Fisco baiano efetuou o lançamento em questão visando a exigência de supostos valores de ICMS, sob o entendimento de que a Requerente não teria efetuado o estorno proporcional de créditos do imposto relativo a operações de entradas de mercadorias, realizadas no período compreendido entre janeiro de 2016 e dezembro de 2017, que tiveram posteriores saídas internas com o benefício fiscal da redução da base de cálculo previsto no artigo 6º do Decreto Estadual nº 7.799, de 9.5.2000 (“Decreto nº 7.799/00”).*

Com efeito, o artigo 1º do Decreto 7.799/00 prevê que, nas saídas internas de mercadorias promovidas por Centros de Distribuição e comerciantes atacadistas (que pratiquem as atividades relacionadas no Anexo Único do aludido Decreto), a base de cálculo da operação deve ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento).

**VALE FRISAR QUE, QUANDO ESSE DECRETO FOI CRIADO, A ALÍQUOTA INTERNA REGULAR NO ESTADO DA BAHIA ERA DE 17%, O QUE SIGNIFICAVA, PORTANTO, QUE A ALÍQUOTA EFETIVA A SER APLICADA NAS OPERAÇÕES CONTEMPLADAS PELO DITO DECRETO ERA DE 10%.**

Em contrapartida nos termos do artigo 6º do mesmo Decreto 7.799/00, os contribuintes beneficiários dessa redução da base de cálculo e do crédito presumido não poderiam tomar créditos de ICMS nas entradas das mercadorias cujas saídas seriam beneficiadas que excedessem 10% do valor da operação de entrada. **ORA, NATURALMENTE, A LEGISLAÇÃO ESTADUAL LIMITAVA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS AO MESMO PERCENTUAL DA ALÍQUOTA EFETIVA APLICADA NAS SAÍDAS DAS MESMAS MERCADORIAS, QUAL SEJA, 10%.**

Vale esclarecer desde já que, nos termos do artigo 7º do referido Decreto, a Requerente assinou com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia ("SEFAZ/BA"), Termo de Acordo de Regime Especial ("TARE"), em 30.3.2010, para justamente que sua filial autuada fosse autorizada a se beneficiar do Decreto 7.799/00 (Termo de Acordo e Compromisso nº 5322/2010, doc. 4).

Entretanto, em 10.12.2015, foi publicada a Lei Estadual nº 13.461 ("Lei 13.461/15") que, por meio de seu artigo 1º, alterou o artigo 15, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014, de 4.12.1996 ("Lei 7.014/96"), a qual majorou para 18% a alíquota incidente nas operações internas em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria estejam localizados no Estado da Bahia. Essa majoração em 1% passou a produzir efeitos a partir de 10.3.2016.

O que vai se ver adiante é que essa majoração de alíquota foi, em grande medida, que causou a glosa de créditos promovida pelo Auto de Infração lavrado. Ao se aplicar o redutor de 41,176% sobre a alíquota de 18%, tem-se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas de mercadorias pelos beneficiários do Decreto 7.799/00 de 10% para 10,59%.

Isto porque, em relação às operações ocorridas a partir de 10.3.2016, a Requerente considerou que o limite do percentual a ser aplicado para estorno dos créditos do imposto nas entradas das mercadorias deveria ser naturalmente alterado, para que se mantivesse a mesma lógica do Decreto, isto é, que o percentual dos créditos a serem escriturados deveria ser correspondente à alíquota efetiva a ser aplicada nas operações de saídas. Por isso, a Requerente aproveitou créditos de ICMS nas operações de entradas de mercadorias limitados ao percentual de 10,59%.

Nesse contexto, é importante esclarecer que as entradas que geraram os créditos parcialmente glosados consistiram em transferências interestaduais de mercadorias, todas tributadas a 12%. Por isso, e em vista da alteração da carga tributária incidente nas vendas internas das mercadorias a partir de 10.3.2016, a Requerente estornou créditos de ICMS correspondentes a 1,41% (=12% - 10,59%).

O Fisco, entretanto, considerou que deveria ter sido mantido o estorno correspondente a 2% mesmo para as operações ocorridas após 10.3.2016, de modo que os créditos não excedessem a 10% dos valores das entradas, a despeito do fato de que as saídas dessas mercadorias foram tributadas a 10,59%. Por isso, parte da cobrança contida no Auto de Infração consiste na exigência de valores de ICMS correspondentes à diferença entre o percentual estornado pela Requerente (1,41%) e o percentual que, aos olhos do Fisco, deveria ter sido expurgado (2%) nas entradas de mercadorias cujas saídas se sujeitaram à redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00 (notadamente a partir de 10.3.2016).

**O que se verá nesta Defesa é que esse entendimento das Autoridades Fiscais contraria frontalmente o próprio Decreto 7.799/00, o qual sempre estabeleceu que os créditos de ICMS a serem aproveitados nas entradas das mercadorias deveriam ser calculados com base no mesmo percentual (no limite) daquele correspondente à alíquota efetiva incidente sobre as saídas das mesmas mercadorias. Além disso, fere também o próprio princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 ("CF"), já que estabelece um estorno de créditos indevidamente desproporcional à alíquota aplicável na tributação das saídas subsequentes dessas mercadorias.**

Ademais, há uma outra parcela do crédito tributário (integralidade dos valores exigidos para janeiro e fevereiro de 2016 e parte dos valores exigidos para os meses seguintes), que decorre da não aceitação pelo Fisco do estorno proporcionalizado que a filial autuada fez dos créditos de ICMS quando da entrada em território baiano das mercadorias que, aos olhos das Autoridades Fiscais, seriam ou foram objeto de saídas com a redução da base de cálculo.

Como se verá adiante, parte das mercadorias vindas de outros Estados com destino ao estabelecimento baiano da Requerente **são objeto de saídas interestaduais, destinadas, portanto, a pessoas jurídicas situadas em outros Estados. Essas saídas evidentemente não contam com a redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00.**

*Na Informação Fiscal, fls. 218 a 220, o autuante não enfrentou tais argumentos, razão pela qual, decidiu esta 4ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão de Pauta Suplementar realizada nesta data, por converter o presente PAF em diligência à Infaz de origem no sentido de que o autuante se pronuncie a respeito dos argumentos supra apresentados pelo autuado.*

*Pede-se, também, que caso necessário, sejam elaborados novos demonstrativos do débito, oportunidade em que deverá ser reaberto o prazo para apresentação de nova defesa. Isto ocorrendo o autuante também deverá se pronunciar.*

*Atendidas as solicitações acima o PAF deverá retornar ao CONSEF para prosseguimento da sua instrução e posterior julgamento”.*

A título de resposta o autuante se pronunciou às fls. 251 e 252, destacando que o autuado é signatário de Termo de Acordo relativo ao Dec. nº 7.799/00 onde se beneficia, conforme seu Art. 1º, da redução da base de cálculo em todas as suas operações internas no percentual de 41,176%, de forma que a carga tributária fique em 10% e 10,59% a partir de março de 2016.

Disse que para as operações interestaduais o contribuinte utiliza crédito presumido de 16,667% sobre o valor do imposto, de acordo com o Art. 2º do referido decreto, de forma que a carga tributária fique em 10%.

Acrescentou que, em contrapartida, conforme o Art. 6º, o qual transcreveu, o contribuinte terá que limitar em 10% do valor do crédito do ICMS relativo suas aquisições com alíquotas iguais e superiores a 12%, significando dizer que os créditos fiscais de aquisições de mercadorias vinculadas a operações subsequentes (internas – Art. 1º e interestaduais – Art. 2º), com utilização do benefício fiscal não poderão exceder a 10% do valor de cada operação, conforme expresso através do mencionado decreto, fls. 116 a 134.

Pontuou que para o levantamento de estorno de crédito somente considerou as entradas de mercadorias tributadas (enchidos e embutidos), através do CFOP 2152 com alíquota de 12%, salientando que houve apenas uma devolução de compras no período, devidamente lançada na planilha de estorno de crédito em fevereiro/16, através da NF 294495 de 20/02/16 no valor de R\$3.365,90, fls. 11/23 e 24/80, e planilha gravada em DVD, fl. 135.

Mencionou que apenas foram estornados os créditos de aquisições de mercadorias vinculadas a operações de saídas com uso do benefício fiscal, na proporção delas em relação ao montante total, enquanto que as saídas com os CFOP 6108 e 6949 não tiveram uso do benefício fiscal, razão pela qual foram excluídas dos cálculos da proporcionalidade.

Concluiu afirmando que o trabalho que executou lhe cabe única e exclusivamente cumprir o quanto previsto pelo RICMS/BA.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. José Genésio da Rocha Júnior, OAB/SP nº 388.338, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## **VOTO**

De acordo com o que consta na inicial, a acusação está posta nos seguintes termos: *“Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Contribuinte é signatário do Termo de Acordo relativo ao Decreto nº 7799/00 onde se beneficia conf. Art. 1º desse decreto da redução da base de cálculo em todas as suas operações internas em 41,176% de forma que a carga tributária ficar em 10% até 09 de março e 10,59% a partir de 10 de março”.* Em consequência foi exigido crédito tributário no montante de R\$4.287.035,08, mais multa de 60%, relativamente ao período de janeiro/16 a dezembro/17.

Em síntese e em linhas gerais, a defesa se pautou nos argumentos, assim resumidos:

Que em 10.12.2015, foi publicada a Lei Estadual nº 13.461, que por meio de seu artigo 1º, alterou o Art. 15, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, a qual majorou para 18% a alíquota incidente nas operações internas, em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria estejam

localizados no Estado da Bahia, majoração essa, no percentual de 1%, passou a produzir efeitos a partir de 10.3.2016, destacando que essa majoração de alíquota foi, em grande medida, que causou a glosa de créditos promovida pelo presente Auto de Infração, sendo que, ao se aplicar o redutor de 41,176% sobre a alíquota de 18%, tem-se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas de mercadorias pelos beneficiários do Decreto nº 7.799/00 de 10% para 10,59%, razão pela qual e tendo em vista a alteração da carga tributária incidente nas vendas internas das mercadorias a partir de 10.3.2016, estornou créditos de ICMS correspondentes a 1,41% (12,00% - 10,59%).

Como segundo argumento defensivo, ponderou que nas operações de saídas interestaduais que procedeu, destinadas a pessoas jurídicas situadas em outros Estados, não contam com a redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, ao tempo em que, por conta desse fluxo operacional, e pelo fato de que não está obrigada a estornar créditos de ICMS com base no Decreto nº 7.799/00, em relação a mercadorias que serão objeto de saídas interestaduais, estabeleceu um critério para determinar a correta proporção dos créditos a serem glosados para fins de atendimento do referido Decreto, até porque, ao seu argumento, o Dec. nº 7.799/00 não traz nenhum mecanismo expresso para que o contribuinte determine a proporção dos créditos a serem estornados nas entradas das mercadorias que posteriormente poderão ser objeto de saídas beneficiadas, sendo que, diante dessa lacuna normativa, criou seu próprio critério, o qual tem por único intuito evitar o estorno indevido de valores a que o seu estabelecimento tem direito no contexto da não cumulatividade do ICMS.

Que, em última análise, estão sendo glosados créditos de ICMS aproveitados na entrada de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores integralmente tributadas, explicando, em seguida, que como estabeleceu seu critério para efeito do cálculo mencionado, ou seja, após obter o valor de proporção das operações beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00, no período, aplica o percentual de proporção das saídas beneficiadas sobre o valor de crédito a ser estornado no período, o que naturalmente reduz o montante de créditos a ser retirado da escrita fiscal, uma vez que se considera que parte das mercadorias adquiridas geram créditos integrais de ICMS.

Que o entendimento do autuante contraria frontalmente o próprio Decreto nº 7.799/00, o qual sempre estabeleceu que os créditos de ICMS a serem aproveitados nas entradas das mercadorias, deveriam ser calculados com base no mesmo percentual, (no limite), daquele correspondente à alíquota efetiva incidente sobre as saídas das mesmas mercadorias, e que, além disso, fere também o próprio princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, já que estabelece um estorno de créditos indevidamente desproporcional à alíquota aplicável na tributação das saídas subsequentes dessas mercadorias.

Que o autuante considera que sua interpretação acerca do procedimento que adotou estaria equivocada, e, para tanto, claramente distorce o Decreto, tornando-o um ato normativo à beira da inconstitucionalidade, isto porque a Fiscalização entende que o percentual a ser aplicado nas entradas das mercadorias, permaneceria sendo de 10%, a despeito da elevação da carga tributária sobre as saídas das mercadorias, que passou a ser de 10,59%.

Inicialmente, nego o pedido de diligência formulado pelo autuado, na medida em que considero que se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários a formação do meu convencimento como julgador.

Assim é que, da análise levada a efeito nas peças constitutivas destes autos, mais especificamente nas planilhas elaboradas pelo autuante, vejo que não assiste razão ao autuado em seus argumentos.

Isto porque o autuado, firmou junto à SEFAZ o Termo de Acordo e Compromisso para usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7799/00, ao qual está submetido. Assim é, que o Art. 6º do referido decreto estabelece:

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



Já que este decreto se encontra em vigor, isto significa que os créditos fiscais de aquisições de mercadorias vinculadas às operações subsequentes, internas e interestaduais, com utilização dos benefícios previstos nos Arts. 1º e 2º do referido decreto, não poderão a exceder a 10%.

Ora, da análise levada a efeito nas planilhas elaboradas pelo autuante, se constata que o procedimento adotado pelo mesmo, atende plenamente ao previsto no artigo acima transcrito, na medida em que foi considerada a redução na base de cálculo no percentual de 41,176% prevista pelo Art. 1º do mesmo Decreto, de forma que a carga tributária ficou em 10% até 09/03/16 e em 10,59% a partir de 10/03/16, conforme se constata às fls. 12 e seguintes.

Está consignado, que para efeito do estorno de crédito, somente foram consideradas as entradas de mercadorias tributadas, neste caso, os enchidos e embutidos, constantes das operações de transferências, CFOP 2152, cujo ingresso ocorreu com a alíquota de 12%, enquanto que em relação as devoluções de compras, mencionadas pela defesa, ocorreu apenas uma operação, no mês de fevereiro/15, a qual foi considerada de forma dedutiva, pelo autuante.

Considero importante salientar, que de acordo com o constante nos levantamentos elaborados pelo autuante, no que diz respeito às saídas, de todo o período autuado, foram consideradas aquelas com alíquota de 17% e de 18%, com a consequente redução da base de cálculo par a carga tributária de 10% e 10,59%, ficando ainda consignado que os estornos de crédito exigidos se relacionam exclusivamente as aquisições de mercadorias vinculadas a operações de saídas com a utilização do benefício fiscal aludido, na proporção delas em relação ao montante total de cada mês.

Com isto, não se confirmou que a exigência tributária, a título de estorno de crédito, alcançou operações interestaduais de saídas ocorridas com tributação integral, até porque, o autuado não apontou a título de exemplo, um caso sequer.

Isto posto, conforme já dito linhas acima, se o limite para o creditamento tem por base o percentual de 10%, calculado sobre o valor das aquisições, é nesta ótica que deve ser conduzido o cálculo do estorno de crédito, não havendo, ao meu entender, qualquer lacuna normativa no Dec. nº 7799/00, que autorize ao autuado a estabelecer seu próprio critério para efeito de estorno de créditos, não vislumbrando na metodologia de cálculo empregada pelo autuante qualquer procedimento que vá de encontro ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

Desta maneira, consoante já decidido por este CONSEF, através dos Acórdãos JJF nº 0178-04/16, mantido pela 2ª Câmara, através do Acórdão nº 0314-12/17, fls. 221 a 244, relacionado ao próprio autuado, e por entender que o procedimento do autuante se encontra respaldado pelo Art. 6º do Decreto nº 7799/00, é que voto pela Procedência do presente Auto de Infração, devendo as intimações relacionadas ao presente processo, também serem enviadas ao endereço de seus representantes legais constantes à fl. 152 destes autos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279459.0017/19-9**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.287.035,08**, acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR