

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 232877.0012/19-1
<b>RECORRENTE</b>	- INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS ARCO VERDE LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0063-01/20-VD
<b>ORIGEM</b>	- INFAC RECÔNCAVO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 02/12/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0267-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MERCADORIAS BENEFICIADAS. ISENÇÃO. Autuado manteve em sua escrituração créditos fiscais vinculados a saídas não tributadas, sem previsão expressa de manutenção, compensando indevidamente débitos fiscais do ICMS. Feita a proporcionalidade dos créditos fiscais em relação às saídas tributadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 1ª JJF N° 0063-01/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/09/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$367.122,83, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir:

*Infração 01 – 01.02.03: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, fatos ocorridos de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. O valor do imposto foi acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Consta, na descrição dos fatos, que “O Contribuinte utilizou crédito fiscal de mercadoria isenta, farinha de mandioca. Foi feita a proporcionalidade do crédito fiscal”.*

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 25/06/2020 (fls. 56 a 57) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O presente auto de infração exige ICMS em decorrência de uso indevido do total dos créditos fiscais, nas aquisições de farinha de mandioca, na compensação das saídas interestaduais tributadas que representavam 4,08337% do total das saídas.*

*O autuante apresentou demonstrativo às fls. 19 a 23, onde calcula o valor total das saídas interestaduais tributadas, realizadas pelo autuado no período objeto deste auto de infração. Em comparação com o total das saídas realizadas, encontrou que a relação das saídas tributadas em relação às não tributadas foi de 4,08337%.*

*Assim, aplicou o referido percentual sobre o valor dos créditos fiscais apropriados em cada mês, conforme demonstrativo das fls. 08 a 18, e encontrou o valor dos créditos utilizados indevidamente, conforme demonstrativo à fl. 24. Não procede qualquer alegação acerca de erro no percentual da tributação, considerado pelo autuante, pois o valor das mercadorias nas operações interestaduais, para efeito de determinação da proporcionalidade, foi calculado de acordo com a alíquota interestadual prevista na legislação, conforme demonstrativo às fls. 19 a 23.*

*Não procede também, a argumentação do autuado de que todos os créditos referentes às aquisições de farinha de mandioca, poderiam ser compensados com os débitos que surgissem ao longo dos cinco anos que sucedessem ao da emissão do documento fiscal, com base no art. 23 da Lei Complementar nº 87/96. Esse dispositivo se aplica exclusivamente aos casos em que a haja previsão de manutenção de créditos fiscais, em relação às saídas realizadas pelo contribuinte.*

*Quando o contribuinte realiza operações tributadas e não tributadas com a mesma mercadoria, é necessário*

*que seja calculada a proporcionalidade dessas operações, para se obter o valor dos créditos fiscais que poderão ser mantidos na escrituração, conforme § 2º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96.*

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 64 a 72, mediante o qual aduz o seguinte.

Explica tratar-se de autuação referente à utilização de Crédito Fiscal em operações interestaduais de Farinha de Mandioca, em que, após verificação da escrituração fiscal, o Autuante detectou que o contribuinte, ao realizar a sua Apuração Fiscal, utilizou indevidamente da não-cumulatividade do ICMS ao não adotar um critério de proporcionalidade.

Em preliminar, alega que o critério exigido pela fiscalização não é especificado nos dispositivos legais utilizados como base fundamental para a cobrança fiscal. Nesse sentido, transcreve trecho do acórdão recorrido e dos dispositivos legais mencionados para concluir, em seguida, que, da leitura do dispositivo legal citado, não é possível compreender a existência de um critério de proporcionalidade, embora reconheça que tal equívoco não invalida a assertiva de que as operações isentas não dão direito ao crédito a ICMS.

Nessa toada, afirma ser de fundamental importância abordar o princípio da legalidade estrita no Direito Tributário, pois quando o legislador pretende realizar a implementação do critério da proporcionalidade, o faz expressamente por meio da lei. Transcreve o texto do § 6º, do art. 29 da Lei nº 7.014/96 (que trata sobre o critério da proporcionalidade para o aproveitamento de Crédito de ICMS decorrente da aquisição de Ativo Imobilizado), em apoio aos seus argumentos.

Conclui, assim, que é nítido que não existe critério de proporcionalidade definido na Lei nº 7.014/96 para as operações comerciais, pois a situação do uso do crédito de ICMS no ativo permanente é extraordinária, tanto é que o Fisco instituiu o livro CIAP para controle do uso do crédito e designação do Coeficiente de aproveitamento.

Transcreve o texto do art. 312, inciso I do RICMS/12 (que trata da necessidade do estorno ICMS) para apoiar a ideia de que não há abordagem legal para o critério da proporcionalidade cobrado pela Fiscalização.

Destaca que o ponto central gira em torno das operações tributadas. Entremes, a ideia de Estorno de Crédito consiste em não acumular para período posteriores o Crédito decorrente da compra de mercadorias cuja saída ocorreu sem a cobrança de ICMS. Argumenta que a metodologia de apuração (Regime de Conta Corrente) evidencia que não há distinção de créditos, ou melhor, não existe apuração individual dos produtos, ou seja, para alcançar o valor a recolher do ICMS lista-se ao fim de cada competência o valor total dos créditos e abate-os do valor total dos Débitos, conforme art. 305, § 1º, incisos I e II do RICMS/12, cujos textos reproduz.

Assim, em respeito aos dispositivos legais, conclui que: a) Não há fundamentação legal para adoção do Critério da Proporcionalidade do ICMS requerido na Autuação Fiscal; b) Faz-se necessária a realização de Estorno de Crédito de ICMS quando o Contribuinte comercializa produto com isenção; c) Não existe vinculação individual do Crédito do ICMS seja por produtor, quanto por nota, assim, o Crédito da mercadoria decorrente da nota “X” não tem vinculação ao Débito da Venda “Y”; d) Na apuração do ICMS, a periodicidade referência é a mensal, sendo necessário o levantamento de todos os créditos e débitos, confrontando-os.

Conclui, portanto, que se tem a compreensão de que o aproveitamento do crédito do ICMS decorrente de entradas tributadas fica limitado ao montante do Débito gerados pelas Saídas Tributadas, sendo a sobra (caso exista), objeto de Estorno de Crédito com o fim específico de não acumular saldo credor. Apresenta um quadro demonstrativo, à folha 70, de sua escrita para ilustrar o seu raciocínio.

Destaca que o débito do ICMS tratado é parcela devida ao Estado da Bahia por realizar operação

interestadual de produto cuja movimentação interna é isenta. Defende, assim, que criar restrições (apenas 4,08337% do total de crédito disponível) quanto à utilização do crédito que o contribuinte possui através de notas fiscais legítimas vai de encontro com políticas de incentivo a economia e promove inclusive a transferência de empreendimentos para outros Estados. Entende que a cobrança se torna insustentável no âmbito Extrafiscal, visto que beneficia diretamente a abertura de unidades do negócio no Estado diverso de modo a permitir por meio de transferência de mercadorias ou por compra direta operação sem exigência fiscal.

Portanto, em face de ausência fundamentação legal que direcione a utilização da proporcionalidade no aproveitamento de crédito decorrente das entradas de mercadorias, conclui que não deve prosperar a cobrança realizada no presente Auto de Infração.

Diante do exposto, entende a Recorrente que a Decisão recorrida não se revestiu da imprescindível fundamentação fática material que justificasse a negativa do seu direito, em face do que requer, inicialmente, seja declarada a nulidade absoluta do presente Auto de Infração, em razão das nulidades apontadas e dos equívocos de percepção das circunstâncias de fato e de direito que envolvem o caso concreto, conforme demonstrado nas razões do presente recurso.

Ademais, com fulcro nos argumentos fáticos e jurídicos aduzidos no presente arrazoado, requer: (i) Seja declarada nula a autuação, em face da ausência de fundamentação legal que serviu de base instituição da Cobrança; (ii) Sejam julgadas procedentes as presentes razões de recurso, para reformar a decisão objugada de lavra do órgão julgador “*a quo*”, declarando nula de pleno direito na forma das omissões apontadas nesta peça de recurso; e (iii). Se assim não se entender, requer a reforma do valor do crédito tributário para R\$9.517,22 conforme apuração disposta no quadro 01 deste documento.

Termos em que pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por deficiência na fundamentação do Auto de Infração, não merece acolhida, pois a peça inaugural do lançamento faz expressa citação ao art. 29, § 2º da Lei nº 7.014/96, c/c o art. 310, inciso I, alínea “a” do RICMS/12, cujos textos reproduzo abaixo:

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

...  
§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas (grifo acrescido), ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante:

a) não for tributada ou estiver isenta do imposto (grifo acrescido), exceto em se tratando de saída para o exterior;  
...”

Ora, como se depreende da leitura dos dispositivos citados no lançamento, há clara referência à impossibilidade de creditamento, quando as operações subsequentes não sejam objeto de tributação.

Assim, entendo que o lançamento se encontra adequadamente fundamentado, não tendo havido qualquer omissão ou prejuízo ao Contribuinte, que pudessem justificar uma decisão de

nulificação do Auto de Infração.

Nesse sentido, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, ...*”. Trata-se de saídas de farinha de mandioca com isenção, sem que tenha sido feito o estorno proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento, na descrição dos fatos, à folha 01. O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando inexistir critério de proporcionalidade na legislação do ICMS.

Como se vê, a discussão cinde-se à base de legal ensejadora da adoção da proporcionalidade, como critério para estorno do crédito fiscal, nas hipóteses em que as saídas subsequentes ocorrem sem débito do imposto.

Pois bem, como é cediço, o ICMS é um tributo que tem como marca central o princípio da não cumulatividade, conforme prevê o art. 155, § 2º, inciso I, abaixo reproduzido:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...  
*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

...  
*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo* (grifo acrescido), compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

*II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;*

Sendo não cumulativo, do débito na operação subsequente, deverá ser deduzido o imposto incidente na operação anterior, de forma a evitar a cumulação da tributação sobre uma mesma base de cálculo.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal, tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Nesse sentido, não pode o Contribuinte fazer uso do crédito, se a operação subsequente vier a ocorrer com isenção ou não incidência, conforme prevê o inciso II, do § 2º, do art. 155 da CF/88, acima transcrito.

Se, contudo, apenas uma parte das operações subsequentes sofre incidência do imposto estadual, deve o Sujeito Passivo creditar-se, e num segundo momento, promover o estorno proporcional do crédito fiscal, com base no que prevê o art. 312, inciso I, c/c o § 1º do RICMS/12, abaixo reproduzido:

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

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

...

*§ 1º Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução* (grifo acrescido), 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;  
...”

Assim, diferentemente do que alega o Sujeito Passivo, há sim regra expressa na legislação impondo o estorno proporcional do crédito fiscal apropriado quando da aquisição de mercadorias, cujas saídas subsequentes gozem de isenção.

Ressalte-se, todavia, que independentemente de regra expressa nesse sentido, o estorno proporcional dos créditos, é uma decorrência lógica e inafastável do microssistema do ICMS, pois tal modalidade tributária, sendo não cumulativa, restringe a utilização do crédito à compensação com as operações subsequentes que devem ser tributadas.

Assim, considerando que a farinha de mandioca goza de benefício fiscal de isenção nas saídas internas, o estorno do crédito se impõe, não havendo reparo a ser feito à decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 232877.0012/19-1, lavrado contra INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS ARCO VERDE LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do ICMS no valor de R\$367.122,83, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS