

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0027/21-6
RECORRENTE - BRF S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0050-03/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 25/11/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0320-11/22-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO DE CRÉDITO. ENTRADAS DE MERCADORIAS COM SAÍDAS BEEFICIADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Restou comprovado que o sujeito passivo aplicou método não previsto na legislação para realizar a redução da base de cálculo nas operações de saídas internas de mercadorias, com o benefício previsto no art. 6º do Decreto nº 7.799/00. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração procedente. Indeferido o pedido de diligência e perícia técnica. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0050-03/22-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/11/2021, para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.136.795,46, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

***Infração 01: 001.005.003** - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos termos do art. 6º do Decreto 7799/00, nos meses de janeiro a dezembro de 2019.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 14/04/2022 (fls. 165 a 173) e julgou Procedente o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Preliminarmente, analisando os elementos que compõem o presente processo, sob 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.

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.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal ou perícia para se comprovar o erro do Fisco, fica indeferido o pedido, com base no art. 147, inciso I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para apreciação do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. No presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e a entendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Assim, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, indefiro o pedido de diligência e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

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, nos termos do art. 6º do decreto 7799/00, nos meses de janeiro a dezembro de 2019. (Infração 001.005.003).

A empresa firmou Acordo de Atacadista para utilização de tratamento tributário específico nas suas operações comerciais, e que consta estipulado no Decreto nº 7.799/2000.

Neste caso, assim dispõe o art. 6º do citado Decreto:

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

O defendente não negou que à época de ocorrência dos fatos, teria aplicado uma alíquota superior, ao arrepio daquela prevista na legislação pertinente, acima transcrita. Explicou que em 10.12.2015, foi publicada a Lei Estadual nº 13.461/15, que por meio de seu artigo 1º, alterou o artigo 15, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/1996, 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. Prosseguiu afirmando que foi justamente a majoração de alíquota que causou a glosa de créditos em questão. 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%. Disse que em relação às operações ocorridas a partir de 10.3.2016, ou seja, em todo o período autuado, considerou que o limite do percentual a ser aplicado para estorno dos créditos do imposto nas entradas das mercadorias, em seu entendimento deveria ser alterado, para que se mantivesse a mesma lógica do Decreto, isso é, que o percentual dos créditos a serem escriturados deveria ser correspondente à alíquota efetiva a ser aplicada nas operações de saídas das mesmas mercadorias. Por essa razão, aproveitou créditos de ICMS nas operações de entradas de mercadorias limitados ao percentual de 10,59%.

Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que conforme declara o próprio defendente, por conta própria, alterou o procedimento prescrito e vigente na legislação tributária estadual, conforme dispositivo acima reproduzido do Decreto 7.799/00, passando a aplicar, para fins de cálculo do estorno de crédito, alíquota não prevista na legislação.

O defendente afirmou também, que parte das mercadorias vindas de outros Estados com destino ao seu estabelecimento na Bahia, são objeto de saídas interestaduais que não contam com nenhum dos benefícios fiscais previstos no Decreto 7.799/00. Por conta desse fluxo operacional e pelo fato de que não está obrigada a estornar créditos de ICMS em relação a estas mercadorias que serão objeto de saídas não beneficiadas, estabeleceu um critério para determinar a correta proporção dos créditos a serem glosados para fins de atendimento do referido decreto.

Ressalta que o Decreto 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. 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.

Não acolho esta alegação. Constatado que toda a insurgência da empresa se prende à não aceitação do cálculo da proporcionalidade do estorno realizada pelo fisco. Em síntese, conforme declara em sua impugnação, criou um critério particular de apuração que não atende aos ditames do multicitado decreto 7.799/00. Em outro dizer, a questão prende-se à forma de cálculo realizada pelo impugnante quando realizou tais estornos.

Importante lembrar, que a empresa firmou Acordo de Atacadista para utilização de tratamento tributário específico nas suas operações comerciais, e que consta estipulado no Decreto nº 7.799/2000. Ou seja, esta norma dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos que indica, não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu sobre a irregularidade apurada em ação fiscal. Disse que ao contrário do alegado pelo Autuado, a apuração do estorno de crédito foi realizada respeitando a proporção das saídas tributadas com o benefício fiscal da redução da base de cálculo, de forma que parte das operações de saídas que não tiveram o benefício, não sofresse o estorno de crédito. (Vide aba “Tabela Proporção 2019” na planilha de “Débito estorno crédito 2019” gravada em DVD – fl. 49 e prints fls. 18 a 21). Esclareceu que na tabela de proporcionalidade que elaborou, a participação total das saídas com benefício fiscal somou uma média de 99,98%, principalmente através do CFOP 5102, demonstrando claramente que a grande maioria das saídas foi com a utilização do benefício fiscal.

A respeito dos valores glosados pela fiscalização, por terem sido escriturados a mais do que o previsto no decreto 7.799/00, explicou que o Contribuinte tem um sistema de apuração para estornar o crédito do ICMS, baseado no peso das saídas e preços médios das entradas das mercadorias, desprezando o modelo simples e correto estabelecido pelo decreto 7.799/00, que é simplesmente, limitar o crédito destacado nas notas fiscais de entradas em 10%, quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%.

Prosseguindo, o Autuante exemplificou, demonstrando o método empregado pelo contribuinte para calcular o valor do estorno de crédito do ICMS no mês de abril 2019.

Produto – 38288 – Linguixa tipo Calabresa Sadia Pt. 2,5 kg - Quantidade Comprada – 733.455 / Preço Médio –

9,65 / Valor da Compra – R\$ 7.074.403,65 / Aliquota – 12%. Valor destacado de ICMS R\$ 848.928,44, para 733.455 Kg, perfazendo o preço médio de compra de R\$ 9,65/kg da mercadoria. A quantidade de saída foi de 447.650 Kg, menos as devoluções de 9.833 kg, gerando saída líquida de 437.817 kg, planilha do contribuinte fls. 27/28.

O Autuado calculou o estorno de crédito do ICMS da seguinte forma: para achar o ICMS destacado nas NFs, foi multiplicado R\$ 9,65 pela quantidade vendida de 437.817kg, que dá a base de cálculo de R\$ 4.222.882,36, que multiplicado por 98,31% (participação das entradas, alíquota 12%, sujeitas ao benefício nas saídas), dá o valor de R\$ 4.153.532,66, base de cálculo para estornar o ICMS nas entradas. Base de cálculo = R\$ 4.153.532,66 x 2% = R\$ 83.070,65 (esse valor é o destacado na planilha, do contribuinte, mas o valor efetivamente estornado foi de R\$ 58.564,81, visto que aplicou crédito de 10,59% para todas as operações = (1,41% x R\$ 4.153.532,66). Portanto, R\$ 58.564,81 é o valor que o contribuinte entende como devido para estorno de crédito do ICMS, relativamente às entradas do mês de abril de 2019 da mercadoria citada.

Para comparar com o valor apontado pelo defendente, esclareceu didaticamente, o cálculo correto do limite de crédito de 10%, conforme determinado pelo decreto 7.799/00, para a mesma operação.

Valor Entradas = R\$ 7.074.403,65 * alíquota 12% = R\$ 848.928,44. (Valor de ICMS destacado nas notas fiscais).
Valor BC = 7.074.403,54 x 10% = R\$ 707.440,35 = limite de crédito correto.

Cálculo do estorno correto = R\$ 848.928,44 – 707.440,35 = R\$ 141.488,08.

Concluiu ser este o valor correto do estorno de crédito nos termos do Decreto 7.799/00. Como o autuado, pela metodologia que empregou, estornou apenas R\$ 58.564,81, o valor lançado pela fiscalização foi de R\$ 82.923,27.

Analizando detidamente e comparando as planilhas retromencionadas, acolho o levantamento fiscal, considerando que no meu entendimento, se encontra em perfeita consonância com a determinação do § 6º do decreto nº 7.799/00, não havendo qualquer reparo a ser feito na metodologia aplicada pelo Autuante. Tampouco existe violação ao princípio da não cumulatividade. O defendente leva em consideração a quantidade vendida para encontrar o crédito do ICMS na entrada, aplicando um limite de crédito do ICMS de 10,59%, gerando assim, as diferenças de estornos de créditos encontradas no exercício de 2019.

Ressalto que o lançamento do crédito na escrita fiscal importa e enseja o início da sua utilização, sendo necessário que se comprove a regularidade do lançamento. Neste caso, trata-se de condição imposta pela legislação que estabelece as providências para a hipótese de utilização do crédito, e que para ser legítimo se faz necessário que esteja destacado corretamente no documento fiscal e que atenda estritamente aos critérios definidos para sua utilização.

Vale salientar, que ao sujeito passivo cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir formas de apurar e recolher o tributo devido.

Pelo exposto, não acolho as razões de defesa, no sentido de que os cálculos efetuados pelo autuante estariam incorretos e mantenho o Auto de infração em sua totalidade.

Por fim, cabe ressaltar que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência), para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I RPAF/99).

O defendente requereu ainda que todas as intimações e notificações relativas ao presente PAF sejam direcionadas ao seu advogado, no endereço indicado nas razões de defesa. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ante o exposto, 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. 185 a 198, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Esclarece, inicialmente, que a acusação fiscal é 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 e dezembro de 2019, 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”). Explica que, para a correta compreensão da discussão, é necessário considerar que o artigo 1º do Decreto nº 7.799/00 estabelece que, nas saídas internas de mercadorias promovidas por Centros de Distribuição e por comerciantes atacadistas (que praticam 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).

Explica que, quando essa norma foi criada, 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 Decreto era de 10%. Em contrapartida, nos termos do artigo 6º do mesmo Decreto nº 7.799/00, os contribuintes beneficiários dessa redução da base de cálculo (bem como de outros benefícios fiscais previstos pelo mesmo Decreto nº 7.799/00) não poderiam tomar créditos de ICMS nas entradas das mercadorias (cujas saídas seriam beneficiadas), que excedessem 10% da operação de entrada. Pontua que a legislação estadual naturalmente limitava o aproveitamento dos créditos ao mesmo percentual da alíquota efetiva aplicada nas saídas das mesmas mercadorias, qual seja, 10%.

Assim, com fundamento no artigo 7º do Decreto nº 7.799/00, informa que assinou Termo de Acordo de Regime Especial (“TARE”) com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (“SEFAZ/BA”) para que a sua filial autuada fosse autorizada a se beneficiar do Decreto nº 7.799/00 (Termo de Acordo e Compromisso nº 5322/10, doc. 4 da Impugnação). Informa, contudo, que, em 10.12.2015, foi publicada a Lei Estadual nº 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, para majorar 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. Informa, ainda, que essa majoração em 1% passou a produzir efeitos a partir de 10.3.2016.

Explica que, de acordo com o Auto de Infração, foi justamente essa majoração de alíquota que causou a glosa dos créditos. Isso porque, 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%. Diante disso, em relação às operações ocorridas a partir de 10.3.2016, ou seja, em todo o período autuado, relata que 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 nº 7.799/00, isso é, que o percentual dos créditos a serem escriturados deveria ser correspondente à alíquota efetiva a ser aplicada nas operações de saídas das mesmas mercadorias. Por essa razão, explica que aproveitou créditos de ICMS nas operações de entradas de mercadorias limitados ao percentual de 10,59%.

Informa 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, informa que estornou créditos de ICMS correspondentes a 1,41% ($=12\% - 10,59\%$). Apesar disso, relata que a Fiscalização considerou que deveria ter sido mantido o estorno de 2% ($=12\% - 10\%$) 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 as saídas dessas mercadorias terem sido tributadas a 10,59%. Por isso, uma parte da cobrança do 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, no entendimento da Fiscalização, deveria ter sido expurgado (2%) 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) ($2\% - 1,41\% = 0,59\%$).

Argumenta, todavia, que, conforme foi demonstrado na Impugnação, esse entendimento da Fiscalização viola o próprio Decreto nº 7.799/00, o qual estabelece 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, alega que o entendimento da Fiscalização viola 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 desproporcional à alíquota aplicável na tributação das saídas subsequentes.

Informa, ainda, que há uma outra parte da cobrança do Auto de Infração que decorre da não aceitação, pela Fiscalização, do estorno proporcional dos créditos de ICMS quando da entrada em território baiano das mercadorias que, no entendimento da Fiscalização, seriam ou foram objeto de saídas com a redução da base de cálculo, mas que, no fim do dia, foram objeto de operações interestaduais não sujeitas a nenhum dos benefícios fiscais previstos pelos dispositivos listados

pelo artigo 6º do Decreto nº 7.799/00 (artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E).

Quanto a essa parte da autuação, relata que foi demonstrado que, por conta desse fluxo operacional e pelo fato de o estabelecimento autuado não estar obrigado a estornar créditos de ICMS com base no Decreto nº 7.799/00, em relação a mercadorias que não aproveitam nenhum benefício fiscal, estabeleceu um critério para determinar a correta proporção dos créditos a serem glosados para fins de atendimento de tal Decreto. Esse critério, explica, é claro e consistente e não deveria ter sido rejeitado pela Fiscalização; mas, de fato, foi, o que gerou a indevida glosa de uma parcela adicional de créditos do ICMS nos meses autuados.

Apesar dos argumentos apresentados, relata que Decisão Recorrida julgou procedente o Auto de Infração, sob os mesmos fundamentos adotados pela Fiscalização, de que: “*(i) a Requerente teria que ter adotado o limite de 10% (e não de 10,59%, como ocorreu) para o cálculo de todos os estornos de créditos do ICMS, de modo que a diferença de estorno exigida pelo Auto de Infração seria legítima; e (ii) as operações não sujeitas a nenhum benefício fiscal teriam sido desconsideradas pela Fiscalização para a lavratura do Auto de Infração, de modo que, supostamente, não teriam impactado o valor autuado*”.

Diante desse contexto, informa que interpõe este Recurso Voluntário, com razões suficientes para ensejar a reforma da r. Decisão Recorrida, para que ao final seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração.

Subsidiariamente, caso não se entenda pela imediata reforma da r. Decisão Recorrida (o que se assume apenas para fins de argumentação), defende que deve ser determinada a realização de diligência fiscal, para que sejam esclarecidas informações imprescindíveis ao julgamento do caso. Isso porque nos autos do Processo Administrativo decorrente do Auto de Infração nº 279459.0017/19-9 (cuja matéria tratada é idêntica à do presente caso, mas cujo período autuado é janeiro de 2016 a dezembro de 2017 – doc. 2), foi realizada diligência que esclareceu que, naquele caso, a autuação fiscal decorreu, em grande medida, de acusação fiscal não mencionada no Auto de Infração. Naquele caso, explica, apenas após a determinação de diligência, já em sede de julgamento de Recurso Voluntário, é que foi compreendido o exato teor da autuação, de modo que, então, foi alterado todo o rumo da discussão quanto à legitimidade daquele Auto de Infração.

Nesse sentido, dada a similaridade existente entre os casos, afirma que há fortes indícios de que, também neste caso, a autuação decorreu de acusação fiscal que não foi devidamente exposta pelo Auto de Infração, impedindo a Recorrente de exercer os seus direitos ao contraditório e à ampla defesa.

No mérito, alega erro no critério adotado, pela fiscalização, para determinar a proporção do estorno dos créditos vinculados às saídas interestaduais de mercadorias. Explica que, como acima mencionado, a Decisão Recorrida julgou procedente o Auto de Infração por entender que a Recorrente teria realizado estorno a menor de créditos de ICMS de aquisições de mercadorias cujas saídas posteriores teriam sido beneficiadas pela redução da base de cálculo. Contudo, sustenta que esse entendimento não deve prevalecer. Isso porque, ao assim proceder, a Fiscalização e agora a Decisão Recorrida desconsideraram o fato de que as saídas fiscalizadas englobam não apenas operações internas beneficiadas pela redução da base de cálculo, mas também operações interestaduais integralmente tributadas, que não fazem jus a nenhum dos benefícios fiscais previstos pelo Decreto nº 7.799/00. Por se tratar, o estabelecimento autuado, de Centro de Distribuição que adquire mercadorias para, posteriormente, promover operações (i) internas e (ii) interestaduais (inclusive para consumidores não contribuintes), sustenta que há que se considerar que somente as operações beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00 deveriam ter sido consideradas para o cálculo do estorno de crédito fiscal.

Informa que parte das saídas interestaduais promovidas pelo estabelecimento autuado são integralmente tributadas pelo ICMS, sem a redução da base de cálculo prevista no já mencionado Decreto baiano. Por decorrência lógica, conclui que os créditos aproveitados nas entradas das mercadorias objeto dessas saídas interestaduais NÃO podem ser objeto de nenhum estorno. Argumenta que o Decreto 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. Diante dessa lacuna normativa, informa que 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.

Relata que o critério consistentemente adotado para todo o período autuado foi exposto às Autoridades Fiscais no procedimento de fiscalização e, sem maiores justificativas, não foi aceito. Pior do que isso, a Fiscalização não apresentou uma forma alternativa de definir como fazer essa proporção para fins do tal estorno, o que somente reforça que essa parcela da glosa trazida pela autuação decorre de 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.

Logo, conclui que, na ausência de outro critério estabelecido pela legislação, pela Fiscalização ou mesmo pela Decisão Recorrida, a metodologia adotada pela Recorrente deve ser devidamente aceita, ainda que pontualmente contestada, caso se entenda que houve algum equívoco de procedimento ou de apuração.

Para que não restem dúvidas quanto à legitimidade dos procedimentos adotados, explica que, com base nesse seu critério, a Recorrente apura o valor de crédito do ICMS a ser estornado de acordo com a proporção entre (i) as operações de saídas beneficiadas por algum dos dispositivos listados pelo artigo 6º do Decreto nº 7.799/00 (artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E) e (ii) o total de operações realizadas no período, o que resulta em uma média de 98% (ao longo do período autuado). Ou seja, cerca de 98% das operações realizadas pela Recorrente versam sobre saídas internas de mercadorias beneficiadas pela redução da base de cálculo em 41,176%, cuja carga tributária efetiva era de 10% até 9.3.2016 e passou a ser de 10,59% a partir de 10.3.2016 (a partir da majoração da alíquota interna de 17% para 18%). E, após se obter o valor de proporção das operações beneficiadas pelo Decreto nº 7.799/00 no período, a Recorrente 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.

Argumenta que, o que fica claro, de toda a forma, é que a Recorrente NÃO promoveu estornos de créditos de ICMS em relação a entradas de mercadorias que, posteriormente, NÃO foram beneficiados por nenhum dos dispositivos listados pelo artigo 6º do Decreto nº 7.799/00 (artigos 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E), o que somente demonstra que não há equívoco algum no seu procedimento. Ao contrário, a exigência desse estorno (na situação em que não existe uma saída beneficiada) claramente viola o princípio da não-cumulatividade do imposto estadual, o que só reforça a necessidade de reforma da r. Decisão Recorrida para reconhecer a improcedência do Auto de Infração. O fato é que, como o critério adotado pela Recorrente simplesmente não foi aceito, não há qualquer manifestação conclusiva nem do Fisco e nem da r. Decisão Recorrida sobre como se evitar o estorno de créditos de ICMS em relação a mercadorias que foram objeto de saídas posteriores não sujeitas a benefícios fiscais.

Por isso, pleiteia desde já a conversão do julgamento em diligência, para que, finalmente, haja uma manifestação expressa sobre essa questão, a fim de, então, ensejar o cancelamento da exigência fiscal correlata, dada a absoluta convicção da Recorrente de que agiu conforme a legislação aplicável ao imposto estadual.

Ainda no mérito, alega ilegítima exigência de estorno proporcional superior à alíquota aplicável nas saídas, o que resulta em má aplicação do Decreto nº 7.799/00. Informa que outra parcela dos valores glosados pela Fiscalização e mantidos pela r. Decisão Recorrida decorre da ilegitimidade da interpretação fiscal em relação às regras do Decreto nº 7.799/00, que deixou de considerar o real objetivo do Poder Executivo quando criou o benefício previsto no aludido ato normativo, pois o artigo 1º do Decreto 7.799/00 prevê 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%. É 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 com clareza que o poder executivo pretendeu estabelecer que a alíquota efetiva aplicável nas operações sujeitas ao dito decreto seria 10%. Tanto é assim que o artigo 6º do Decreto nº 7.799/00 prevê que *“os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subseqüentes 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”*. Ou seja, o Decreto estabelecia que os contribuintes beneficiados não poderiam aproveitar créditos do imposto em percentual superior a 10% porque, naturalmente, a alíquota efetiva aplicável sobre suas saídas seria de 10%. Explica que, até esse ponto, o Decreto nº 7.799/00 estava perfeitamente alinhado com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, já que exigia o estorno de créditos do imposto de modo a manter a equivalência no percentual aplicável nas entradas e nas saídas (sempre de 10%).

Para que se compreenda o raciocínio da Recorrente, explica que basta considerar uma aquisição de mercadorias para revenda no regime normal de apuração do imposto. Nesse 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. 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 mencionado Decreto.

Afirma não haver dúvidas de que essa majoração em 1% na carga tributária do ICMS fez com que a alíquota efetiva praticada no contexto do Decreto nº 7.799/00 fosse elevada de 10% para 10,59%. Entretanto, é evidente que o mesmo efeito deveria ser refletido no percentual a ser empregado na apuração dos créditos a serem aproveitados nas entradas das mercadorias. 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). Ou seja, ao estornar os créditos de ICMS nas aquisições de mercadorias que foram objeto da redução de base de cálculo, a recorrente 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.

Apesar disso, explica que a Fiscalização e agora também a r. Decisão Recorrida concluíram que essa interpretação da Recorrente estaria equivocada. Para tanto, afirma que ambas realizam uma interpretação distorcida do Decreto, tornando-o um ato normativo que beira a inconstitucionalidade. Isso porque tanto a Fiscalização quanto a r. Decisão Recorrida entendem 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 de 10% para 10,59%.

Argumenta, todavia, que esse entendimento não condiz com o objetivo do Decreto nº 7.799/00, de manter percentuais idênticos para entradas e saídas, e, mais do que isso, viola claramente a não-cumulatividade do imposto. Ora, por um lado, os contribuintes sujeitos à tributação regular aplicam o percentual de 18% para apurar seus créditos de ICMS sobre entradas internas de mercadorias e, ao mesmo tempo, aplicam o mesmo percentual de 18% sobre as saídas desses mesmos produtos. Ou seja, mantém-se a lógica de que o imposto estadual incide sobre o valor agregado à mercadoria.

Por outro lado, prossegue, no caso dos contribuintes sujeitos ao Decreto nº 7.799/00, a prevalecer o entendimento da Fiscalização e da r. Decisão Recorrida, o percentual para apuração dos créditos do imposto estadual passa a ser menor do que a alíquota efetiva aplicável na tributação das saídas do imposto, fazendo com que o ICMS não incida apenas sobre o valor agregado, o que viola a não-cumulatividade que norteia o imposto estadual, conforme determinam a CF e a própria legislação estadual, cujos dispositivos transcreve.

Conclui, assim, que, no caso em análise, a própria legislação autoriza a recorrente 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%. O que se vê, portanto, é que a r. Decisão Recorrida manteve o Auto de Infração que exige valores de ICMS da Recorrente com base em equivocada interpretação do Decreto nº 7.799/00, interpretação, aliás, desconectada com a legislação estadual e com toda a legislação constitucional e federal que disciplinam a não-cumulatividade do ICMS.

Diante disso, conclui não restarem dúvidas de que este Recurso Voluntário deve ser provido, para determinar a reforma da r. Decisão Recorrida, para que seja reconhecida a total improcedência do Auto de Infração.

Caso não se entenda pela imediata reforma da r. Decisão Recorrida, o que se assume apenas por argumentar, defende que deve ser ao menos determinada a realização de diligência fiscal, para que sejam esclarecidas informações adicionais que são imprescindíveis ao deslinde deste caso. Explica que, além deste caso, também é parte em outros processos administrativos em trâmite perante esta SEFAZ-BA. Dentre eles, aquele decorrente do Auto de Infração nº 279459.0017/19-9, cuja matéria objeto da discussão é idêntica à discussão deste caso, mas cujo período autuado é janeiro de 2016 a dezembro de 2017. Assim como ocorre neste caso, informa que o Auto de Infração nº 279459.0017/19-9 também foi originalmente lavrado sob a acusação de que a Recorrente não teria realizado o estorno proporcional de créditos do imposto exigido pelo artigo 6º do Decreto nº 7.799/00, tendo em vista que teria desconsiderado o limite de 10% para estorno de créditos de ICMS e passado a considerar o limite 10,59%. Ocorre que, já em sede de Recurso Voluntário, foi determinada a realização de diligência fiscal para o levantamento de informações adicionais em relação ao Auto de Infração, oportunidade na qual a Fiscalização esclareceu que, na realidade, a adoção do limite 10,59% para fins de creditamento do ICMS não seria o fundamento principal da autuação. De maneira diversa, foi afirmado que a autuação teria decorrido principalmente do fato de que, na visão da Fiscalização, o estorno de créditos de ICMS determinado pelo artigo 6º do Decreto nº 7.799/00 deveria ter sido realizado em relação a todas as operações de entradas de mercadorias no estabelecimento da Recorrente, e não apenas em relação à proporção que foi posteriormente objeto de saídas beneficiadas pela redução de base de cálculo do imposto, como acertadamente calcula a Recorrente (ou seja, não existindo qualquer relação da “nova” acusação fiscal com a acusação fiscal “originária” de que a adoção do creditamento no limite de 10,59% estaria incorreta).

Dessa forma, informa que, naquele caso, foi apenas após a determinação de diligência, já em sede de julgamento de Recurso Voluntário, que foi devidamente compreendido o teor da autuação, deixando clara a nulidade do Auto de Infração, por violação ao artigo 146 do CTN, que veda a alteração do critério jurídico do lançamento. Nesse sentido, dada a identidade existente entre os casos, há fortes indícios de que, também neste processo, a autuação pode ter decorrido de questão jurídica que não foi devidamente exposta pelo Auto de Infração, impedindo a Recorrente de exercer os seus direitos ao contraditório e à ampla defesa e deixando clara a nulidade do Auto de Infração ora discutido.

Por isso, dada a situação verificada em relação ao Auto de Infração nº 279459.0017/19-9, e se mantida a autuação, a Recorrente requer a conversão destes autos em diligência, para que a Fiscalização confirme se a situação verificada naqueles autos também ocorre neste caso. E, uma vez confirmada que a acusação fiscal é, na realidade, diversa daquela apontada inicialmente pela Fiscalização, requer-se que este Recurso Voluntário seja provido, para reconhecer a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a impossibilidade da alteração do critério jurídico do lançamento, com fundamento no artigo 146 do CTN.

Diante do exposto, conclui restar 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 à redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, tendo em vista que *“(i) o critério adotado pela Recorrente 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 (ii) a Recorrente interpretou*

corretamente o Decreto nº 7.799/00 ao observar o limite de 10,59% para fins de estorno desses créditos”.

Inicialmente, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento deste Recurso Voluntário em diligência, a fim de que a Fiscalização examine o critério adotado pelo estabelecimento autuado para determinar a proporção do estorno de créditos do imposto 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 (essas, por sua vez, que foram integralmente tributadas, sem o benefício da redução da base de cálculo).

Após, requer que este Recurso Voluntário seja INTEGRALMENTE PROVIDO, para determinar a reforma da r. Decisão Recorrida, reconhecendo-se a TOTAL IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO, com extinção de todo o crédito tributário nele exigido.

Caso assim não se entenda, requer, subsidiariamente, a conversão do julgamento deste Recurso Voluntário em diligência para que a Fiscalização confirme, assim como fez em Processo Administrativo semelhante, que a acusação fiscal que deu origem ao Auto de Infração é, na verdade, que o estorno de créditos de ICMS determinado pelo artigo 6º do Decreto 7.799/00 deveria ter sido realizado em relação a todas as operações de entradas de mercadorias no estabelecimento da Recorrente, e não apenas em relação à proporção que foi posteriormente objeto de saídas beneficiadas pela redução de base de cálculo do imposto, como acertadamente calcula a Recorrente (afastando a acusação fiscal de aproveitamento de créditos no limite de 10%).

Uma vez confirmada que a acusação fiscal defendida pela Fiscalização é diversa daquela exposta no Auto de Infração, requer que seja dado provimento a este Recurso Voluntário, para determinar a nulidade do Auto de Infração, em razão da impossibilidade de alteração do critério jurídico de lançamento tributário, com fundamento no artigo 146 do CTN.

Termos em que pede Deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, não merece acolhida, pois o Auto de Infração descreve com clareza a conduta infratora, evidenciando tratar-se de *“falta de estorno de crédito fiscal, decorrente de saídas com redução da base de cálculo”*. Ademais, o demonstrativo de débito, contido no arquivo *“Planilha Débito Estorno credito 2019”* (vide CD à folha 49), contém a relação analítica de cada uma das notas fiscais que deram base ao levantamento fiscal (planilha *“Detalhamento estorno crédito”*), inclusive com os valores creditados, o limite de crédito estabelecido no Decreto nº 7799/00 e o cálculo da diferença, objeto da presente exigência fiscal.

Embora o arquivo contenha planilhas outras, o levantamento fiscal foi calcado exclusivamente na planilha acima citada (*“Detalhamento estorno crédito”*), inexistindo, aqui, quaisquer elementos outros que pudessem ter sido enxertados no lançamento e que dificultassem a compreensão da exigência fiscal ora em exame. No caso dos autos, a adoção do limite 10,59% para fins de creditamento do ICMS é sim o fundamento principal da autuação, diferentemente do que suscita o contribuinte

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

No mérito, como já dito, a conduta infratora foi descrita como *“Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, ...”*. Trata-se de exigência fiscal relativa ao crédito lançado, naquilo que excedeu ao limite estabelecido no caput do art. 6º do Decreto nº 7799/00, abaixo reproduzido.

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

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, deduzindo três alegações distintas, quais sejam: **a)** alega que a alteração da alíquota interna para 18%, pela Lei nº 13.461/15 (a partir de 10/03/2016) teve o efeito jurídico de elevar, automaticamente, o limite de creditamento para o percentual de 10,59%, com vistas a manter inalterada a carga tributária do benefício fiscal concedido mediante o Decreto nº 7799/00; **b)** alega que a metodologia utilizada, pelo fisco, para cálculo da proporcionalidade do estorno difere daquela adotada pelo Contribuinte, onerando, indevidamente, o montante do imposto lançado e ferindo o princípio da não cumulatividade; e **c)** alega que não foram consideradas, pela fiscalização, as saídas tributadas à alíquota de 12%, em relação às quais não tem que haver qualquer estorno de crédito.

Quanto ao limite de creditamento, é importante destacar que o percentual de dez por cento se encontra expressamente fixado no caput do art. 6º do Decreto nº 7799/00, acima reproduzido.

É verdade que tal patamar foi fixado em harmonia com o benefício fiscal de redução da base de cálculo em 41,176%, nas saídas internas de estabelecimentos atacadistas, conforme prevê o caput do art. 1º do Decreto citado, abaixo transcrito.

*“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo **poderá ser reduzida em 41,176%** (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:
...”*

Não se pode olvidar, todavia, que se trata de regime tributário especial, cuja adoção depende de **opção** manifestada pelo Contribuinte, mediante assinatura de Termo de Acordo, conforme estabelece o art. 7º do decreto, conforme abaixo.

*“Art. 7º A utilização do tratamento tributário previsto nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-C, 3º-D, 3º-F, 3º-G, 3º-H, 3º-J e 3º-K **fica condicionada a que o contribuinte atacadista seja credenciado pelo titular da DIREF** (grifo acrescido).*

Assim, sendo-lhe vantajoso o regime, pode fazer a mencionada opção e assinar o termo de acordo, aderindo às condições lá estipuladas. Diferentemente, caso não vislumbre benesse em tais regras, não deve aderir, já que assim não ficaria vinculado ao limite de crédito fixado na norma.

Da mesma forma, se já aderiu ao benefício fiscal e sobreveio qualquer alteração no regime que o torne desvantajoso, deve denunciar o acordo com vistas a desobrigar-se do cumprimento de suas regras.

Não pode, contudo, fazer vistas grossas ao texto normativo e permitir-se elevar o limite de creditamento, lá estipulado, para adulterar o regime, sem que tenha havido edição de novo decreto com esse objetivo.

Assim, entendo que o limite de creditamento aplicado no período dos fatos geradores é de dez por cento, conforme estabelece a norma baiana.

Quanto à metodologia de cálculo, a questão tem a ver com a proporcionalidade 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 nº 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 subseqüentes 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 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 citado, é possível notar que, diferentemente, do que alega o sujeito passivo, o cálculo do estorno foi feito nota a nota, individualmente, tendo o autuante indicado a alíquota de cada uma das operações de entrada, com o respectivo número da NF e demais informações.

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.

Por fim, quanto às saídas interestaduais (tributadas a 12%), noto que o demonstrativo de débito acostado ao processo (planilha “*Tabela Proporção 2019*”) fez uma proporção entre as saídas beneficiadas e aquelas outras, sem uso de benefício fiscal, o que afastaria a alegação empresarial. Neste demonstrativo, as saídas interestaduais tributadas a 12% compuseram a base de cálculo do estorno fiscal, pois o autuante considerou que a empresa faz uso do crédito presumido, previsto no art. 3-G do Decreto nº 7799/00.

Em consulta à EFD do Sujeito Passivo, é possível constatar que o Contribuinte faz uso, efetivamente, do crédito presumido de 2% sobre as saídas interestaduais. A título de exemplo, consta, na escrita fiscal relativa ao mês de janeiro/2019, o lançamento com o seguinte histórico.

“OUTROS CRÉDITOS - CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS - LEI 7.025/97 E DECRETO 6.734/97 C.PRESUMIDO BA SAIDAS INTEREST CRÉDITO PRESUMIDO DE 2% S/OP SAÍDA DE IND CFE TERMO DE ACORDO Nº 5.322/2010”

Considerando o uso do benefício fiscal aludido, bem como o fato de que a Recorrente não carrou ao processo qualquer outro elemento de prova para desconstituir o lançamento fiscal, entendo que a infração se encontra caracterizada.

Do exposto, NEGÓ 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 279459.0027/21-6, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$2.136.795,46**, acrescido da multa de 60%, prevista alínea “b”, do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS