

PROCESSO - A. I. Nº 279459.0017/19-9
RECORRENTE - BRF S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JFJ nº 0233-04/20
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17.04.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0068-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS POSTERIORES COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Embora o contribuinte execute a maioria das suas operações internas, é fato de que quando da aquisição as operações futuras são incertas, e quando a legislação diz “os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos” não se pode aferir que de antemão quais operações estarão ou não amparadas pelos benefícios, ainda que de fato a maioria acabe sendo beneficiada. À luz do art. 111 do CTN que trata da interpretação literal da norma quando se reportar a benefício fiscal, quando a legislação diz que não pode exceder 10%, não é possível interpretar a partir da aplicação de 41,176% sobre 18%, resultando em 10,59%, já que o art. 111 também não dá margem para isto, haja visto o texto legal, o art. 6º do Decreto dizer- ***não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada***, acaba por ser explícito quanto ao limite de 10%, dependendo de o legislador conceder aumento do piso do crédito e isto não foi feito. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 09/09/2019, com lançamento de crédito tributário no montante de R\$ 4.287.035,08, acrescido de multa de 60%, com previsão no Art. 42, inciso VII, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 - “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. O 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 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% o 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.

O contribuinte ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 142 a 152. O autuante prestou informação fiscal às fls. 218/19, e a Junta converteu o processo em diligência ao autuante, às fls. 246, por conta de não haver enfrentado alguns dos argumentos da impugnação. Às fls. 251/52, o autuante respondeu ao pedido de diligência e a Junta decidiu pela Procedência do lançamento, conforme voto abaixo:

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, o 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 para 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 JF 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.

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 expresse 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 encontra ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

*Desta maneira, consoante já decidido por este CONSEF, através dos Acórdãos JF 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.*

Inconformado, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, fls. 280/83, conforme transcrição abaixo, em resumo:

“Este Recurso Voluntário busca a reforma da r. Decisão Recorrida, que julgou procedente o Auto de Infração, que exige débitos de Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”), relativos ao período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, acrescido de multa correspondente a 60% do montante de imposto exigido e de juros moratórios.

A acusação fiscal é a de que a Recorrente não teria realizado 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 7.799/00”).

De fato, o artigo 1º do Decreto 7.799/00 prevê que, nas saídas internas de mercadorias promovidas por Centros de Distribuição e comerciantes atacadistas (que praticam as atividades relacionadas no Anexo Único desse Decreto), a base de cálculo deve ser reduzida em 41,176%

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 NA OPERAÇÕES CONTEMPLADAS POR ESSE DECRETO ERA DE 10%.

Em contrapartida, nos termos do artigo 6º do Decreto 7.799/00, os contribuintes beneficiários dessa redução da base de cálculo 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, DE 10%.

Com fundamento no artigo 7º do Decreto 7.799/00, a Recorrente celebrou Termo de Acordo de Regime Especial (“TARE”) em 30.3.2010 com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (“SEFAZ/BA”) estabelecendo justamente que sua filial autuada seria beneficiária da redução da base de cálculo do Decreto 7.799/00 (Termo de Acordo e Compromisso nº 5322/2010 - doc. 4 da Impugnação).

Contudo, 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 de 17% 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 em 10.3.2016.

Dito tudo isso, fica claro que é essa majoração de alíquota do imposto que foi, em grande medida, que causou a glosa dos créditos promovida pela Fiscalização: isso porque, ao se aplicar o redutor da base de cálculo em 41,176% de operações sujeitas à alíquota de 18%, tem-se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas beneficiadas de 10% para 10,59%.

De fato, em relação às operações ocorridas a partir de 10.3.2016, a Recorrente considerou que o limite do percentual a ser aplicado para estorno dos créditos de ICMS nas entradas das mercadorias deveria ser naturalmente alterado, para que se mantivesse a mesma lógica do Decreto, isto é, de que o percentual dos créditos a serem escriturados deveria ser correspondente à alíquota efetiva a ser aplicada nas operações de saídas.

Por isso, a Recorrente 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 Recorrente estornou créditos de ICMS correspondentes a 1,41% (=12% - 10,59%). Apesar disso, 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, parte da cobrança contida no Auto de Infração e mantida pela r. Decisão Recorrida consiste na exigência de valores de ICMS correspondentes à diferença entre o percentual estornado pela Recorrente (1,41%) e o percentual que, aos olhos da Fiscalização, 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) (2% - 1,41% = 0,59%).

Contudo, esse entendimento da Fiscalização viola 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, viola o próprio princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal (“CF”), já que estabelece um estorno de créditos desproporcional à alíquota

aplicável na tributação das saídas subsequentes dessas mercadorias.

Ademais, há uma outra parte da cobrança do Auto de Infração (integralidade dos valores exigidos para janeiro e fevereiro de 2016 e parte dos valores exigidos para os meses seguintes) que decorre da não aceitação pela Fiscalização do estorno proporcional dos créditos de ICMS quando da entrada em território baiano das mercadorias que, aos olhos da Fiscalização, seriam ou foram objeto de saídas com a redução da base de cálculo.

Como demonstrado em Impugnação, uma parte das mercadorias vindas de outros Estados com destino ao estabelecimento baiano da Recorrente é objeto de saídas interestaduais, as quais são destinadas a pessoas jurídicas situadas em outros Estados.

E, o mais importante, essas saídas evidentemente não contam com a redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00. Por conta desse fluxo operacional e pelo fato de que o estabelecimento autuado não está obrigado a estornar créditos de ICMS com base no Decreto 7.799/00 em relação a mercadorias que serão objeto de saídas interestaduais (não beneficiadas pela redução da base de cálculo), a Recorrente estabeleceu um critério para determinar a correta proporção dos créditos a serem glosados para fins de atendimento de tal Decreto.

Esse critério criado pela Recorrente 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 fortes argumentos da Recorrente, a r. Decisão Recorrida julgou procedente o Auto de Infração, sob os mesmos fundamentos adotados pela Fiscalização de que o estabelecimento autuado não poderia aproveitar créditos de ICMS, nas entradas das mercadorias cujas saídas seriam beneficiadas, que excedessem 10% do valor da operação de entrada, nos termos do Decreto 7.799/00, bem como de que não haveria lacuna normativa que autorizasse o emprego de qualquer outra metodologia:

“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 Artigos 1º e 2º do referido decreto, não poderão exceder a 10%. (...)”

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 7.799/00, 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.”

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

MOTIVOS DETERMINANTES PARA A REFORMA INTEGRAL DA R. DECISÃO RECORRIDA (i)
Critério para proporcionalização do estorno dos créditos quando as saídas posteriores NÃO são beneficiadas (cobrança relativa a janeiro a março de 2016). Como acima mencionado, a r. Decisão Recorrida julgou Procedente o Auto de Infração por entender que para todo o período autuado - janeiro de 2016 a dezembro de 2017 - 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, esse entendimento não deve prevalecer. Isso porque, ao assim proceder, a Fiscalização e agora a r. 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 são beneficiadas por redução da base de cálculo.

De fato, por se tratar o estabelecimento autuado de Centro de Distribuição que adquire mercadorias para, posteriormente, promover operações (i) internas e (ii) interestaduais, é imprescindível 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. Afinal, as 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, os créditos aproveitados nas entradas das mercadorias objeto dessas saídas interestaduais NÃO podem ser objeto de nenhum estorno. Além disso, 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, a Recorrente criou seu próprio critério, o qual tem por único objetivo evitar o estorno indevido de valores a que o seu estabelecimento tem direito no contexto da não cumulatividade do ICMS.

Esse critério consistentemente adotado pela Recorrente para todo o período autuado foi devidamente apresentado à Fiscalização no curso da ação fiscal e, sem maiores justificativas, não foi aceito.

Pior do que isso, a Fiscalização nem ao menos apresentou a suposta forma “correta” de o estabelecimento autuado realizar essa proporção para fins do estorno dos créditos, o que somente reforça que essa parcela da glosa trazida pelo Auto de Infração 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.

Diante disso, na ausência de outro critério estabelecido pela legislação, pela Fiscalização ou pela r. 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, é de se considerar 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 internas beneficiadas pela redução da base de cálculo 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 autuadas são 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.

Recorrente aplica o percentual de proporção das saídas beneficiadas sobre o valor do crédito a ser estornado, 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. Nesse sentido, a Recorrente apresentou documento que demonstra exatamente o procedimento adotado para apuração dos créditos de ICMS passíveis de estorno (doe. 5 da Impugnação), que sequer foi analisado pela r. Decisão Recorrida.

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 pela redução da base de cálculo do Decreto nº 7.799/00, 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 pela redução da base de cálculo) 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 do Fisco sobre como se evitar o estorno de créditos de ICMS em relação a mercadorias que foram objeto de saídas posteriores interestaduais (e não beneficiadas pela redução da base de cálculo do imposto).

Foi por essa razão que a Recorrente apresentou pedido de conversão do julgamento em diligência, para obter uma manifestação fazendária sobre o procedimento que deve ser adotado para apuração do crédito que deveria ser estornado, o qual foi indeferido pela r. Decisão Recorrida, ao mero entendimento de que “se encontram presentes nos autos todos os elementos necessários” para o seu convencimento.

Diante de todo esse contexto, a Recorrente requer novamente a conversão do julgamento em diligência, para que haja uma manifestação expressa sobre essa questão, suficiente para ensejar o cancelamento da exigência fiscal correlata, tendo em vista a absoluta convicção da Recorrente de que agiu conforme a legislação aplicável ao imposto estadual.

(ii) Ilegítima exigência de estorno proporcional superior à alíquota aplicável nas saídas: má aplicação do Decreto 7.799/00 (cobrança do mês de março de 2016 em diante)

Além disso, a outra parcela dos valores glosados pela Fiscalização e mantidos pela r. Decisão Recorrida (período de março de 2016 em diante) decorre da ilegitimidade da interpretação fiscal em relação às regras do Decreto nº 7.799/00, que simplesmente deixou de considerar o real objetivo do Poder Executivo da Bahia ao criar o benefício da redução da base de cálculo. De fato, o artigo 1º do Decreto nº 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%.

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 CLARAMENTE AFIRMAR QUE O PODER EXECUTIVO PRETENDEU ESTABELECEER QUE A ALÍQUOTA EFETIVA APPLICÁVEL NAS OPERAÇÕES SUJEITAS A ESSE DECRETO SERIA 10%.

Nesse sentido, o artigo 6º do Decreto nº 7.799/00 determina 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”*

Dito de outra forma, 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%.

Até este 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%).

Tanto é assim que a Recorrente, em janeiro e fevereiro de 2016, efetuou o estorno proporcional das saídas beneficiadas pela redução da base de cálculo no valor de 2% (=12% -10%).

E, para que se compreenda o raciocínio da Recorrente, 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 por essa norma.

Não há 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%. Assim, é evidente que o mesmo efeito deve 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, a Fiscalização e agora também a r. Decisão recorrida concluíram que essa interpretação da Recorrente estaria equivocada. Para tanto, ambas claramente distorcem as regras previstas no Decreto: afinal, o entendimento adotado é o de 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%).

Esse entendimento equivocado foi aplicado para todo o período autuado e claramente não condiz com o espírito do Decreto, que sempre quis manter percentuais idênticos para entradas e saídas, e, mais do que isso, fere 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, 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, VIOLANDO O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE QUE NORTEIA O IMPOSTO ESTADUAL, CONFORME A CF E A PRÓPRIA LEGISLAÇÃO ESTADUAL:

Ari. 29 S 8Q da Lei 7.014/96:

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

(...) § 8º Quanto à utilização do crédito fiscal relativo ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, quando prevista redução de base de cálculo na operação ou prestação subsequente com fixação expressa da carga tributária correspondente, deverá ser considerado como limite o percentual equivalente a esta carga;”

Art. 312. S 1º. do RICMS/BA:

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

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

As normas transcritas acima não poderiam ser mais claras: o limite do percentual do estorno de créditos de ICMS deve necessariamente corresponder à carga tributária prevista para a redução da base de cálculo da operação subsequente.

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 na absoluta equivocada interpretação das regras previstas no Decreto nº 7.799/00, interpretação, aliás, desconectada com a legislação estadual e com toda a legislação constitucional e federal que disciplina a não-cumulatividade do ICMS.

Diante disso, não restam dúvidas 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.

CONCLUSÃO E PEDIDO

Diante do exposto, 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 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 e (ii) a Recorrente interpretou corretamente o Decreto nº 7.799/00 ao observar o limite de 10,59% para fins de estorno desses créditos a partir de março de 2016.

Desta forma, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento deste Recurso Voluntário em **diligência**, a fim de que a Fiscalização efetivamente 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 correta mente 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).

Além disso, 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.

Por fim, a Recorrente 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 04538132, São Paulo, Capital, aos cuidados de Marcelo Bez Debatin da Silveira.

Termos em que pede deferimento.

Na sessão de julgamento do dia 26.04.2021, a 2ª CJF na sessão de julgamento após as ponderações da defesa, converteu o processo em diligência à INFAZ DE ORIGEM com os seguintes argumentos:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente O Auto de Infração expedido em 09/09/2019, com lançamento de 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 infração:

INFRAÇÃO 01 - “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.

A acusação fiscal é a de que a Recorrente não teria realizado 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 7.799/00”).

*De fato, o artigo 1º do Decreto 7.799/00 prevê que, nas saídas internas de mercadorias promovidas por Centros de Distribuição e comerciantes atacadistas (que praticam as atividades relacionadas no Anexo Único desse Decreto), a base de cálculo deve ser reduzida em 41,176%. **Como demonstrado em Impugnação, uma parte das mercadorias vindas de outros Estados com destino ao estabelecimento baiano da Recorrente é objeto de saídas interestaduais, as quais são destinadas a pessoas jurídicas situadas em outros Estados.***

*E, o mais importante, essas saídas evidentemente não contam com a redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00. Por conta desse fluxo operacional e pelo fato de que o estabelecimento autuado não está obrigado a estornar créditos de ICMS com base no Decreto 7.799/00 em relação a mercadorias que serão objeto de saídas interestaduais (não beneficiadas pela redução da base de cálculo), **a Recorrente estabeleceu um critério para determinar a correta proporção dos créditos a serem glosados para fins de atendimento de tal Decreto.***

Esse critério criado pela Recorrente 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 adiciona! de créditos do ICMS nos meses autuados.

De fato, por se tratar o estabelecimento autuado de Centro de Distribuição que adquire mercadorias para, posteriormente, promover operações (i) internas e (ii) interestaduais, é imprescindível se considerar que somente as operações internas beneficiadas pelo Decreto 7.799/00 deverão ser consideradas para o cálculo do estorno de crédito fiscal

*Afinal, as 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, os créditos aproveitados nas entradas das mercadorias objeto dessas saídas interestaduais NÃO podem ser objeto de nenhum estorno.** Além disso, 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, a Recorrente criou seu próprio critério, o qual tem por único objetivo evitar o estorno indevido de valores a que o seu estabelecimento tem direito no contexto da não cumulatividade do ICMS.*

Esse critério consistentemente adotado pela Recorrente para todo o período autuado foi devidamente apresentado à Fiscalização no curso da ação fiscal e, sem maiores justificativas, não foi aceito.

*Pior do que isso, a Fiscalização nem ao menos apresentou a suposta forma “correta” de o estabelecimento autuado realizar essa proporção para fins do estorno dos créditos, o que somente reforça que essa parcela da glosa trazida pelo Auto de Infração 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.***

Diante disso, na ausência de outro critério estabelecido pela legislação, pela Fiscalização ou pela r. 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.

Que 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 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 e (ii) a Recorrente 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.

Desta forma, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento deste Recurso Voluntário em diligência, a fim de que a Fiscalização efetivamente 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).

Postas as razões recursais, devo esclarecer que conforme consta no art. 2º, do Decreto nº 7.799/2000, o contribuinte deveria lançar crédito presumido equivalente a 16,667% nas saídas interestaduais, exatamente para recuperar o estorno de crédito nas entradas, visto a impossibilidade de previsão do destino das mercadorias no momento das entradas, e o contribuinte aparentemente fez metodologia própria, descumprimento o art. 2º do Decreto. Além disso, na sessão de julgamento, o patrono do contribuinte sustentou que não foi efetivado o crédito presumido nestas operações, por ter conhecimento das entradas que seriam posteriormente enviadas para outros estados, e com isto, deixou de efetuar o estorno nas operações de entradas respectivas, justificando a metodologia do Recorrente em adotar um critério diferenciado para compensação destas saídas interestaduais.

Por outro lado, como a técnica a ser adotada, já está prevista no Decreto, estorno em todas as operações de entrada, e crédito presumido nas saídas interestaduais, que compensa o estorno, de forma a manter o princípio da não cumulatividade, não ficou clara a razão pela qual o autuante adotou um critério de proporcionalidade, já que em princípio, todas as entradas deveriam ser objeto de estorno., com posterior lançamento de crédito presumido em saídas interestaduais, não albergadas pelo benefício fiscal.

Assim, na sessão de julgamento do presente processo, após oitiva da defesa, do representante da PFE/PROFIS, e dos demais conselheiros, foi decidida a conversão em diligência à INFAZ de origem para que sejam tomadas as seguintes providências:

PELA INFAZ

- Intimar o Recorrente a apresentar provas de que efetivamente não utilizou o crédito presumido nas saídas interestaduais, seja no todo, seja em parte das suas operações, concedendo-lhe o prazo de 30 dias para apresentação das provas, entregando-lhe cópia deste pedido de diligência

PELO AUTUAUTE

Após o recebimento das provas, manifestar-se a respeito, e se for o caso, refazer o demonstrativo. Também deverá se manifestar sobre o critério pelo qual adotou proporcionalidade, visto que em princípio todas as operações de entrada devem ser objeto de estorno de crédito, já que presume-se inicialmente que as operações de saídas serão internas, com redução de base de cálculo, e as interestaduais são contempladas com crédito presumido correspondente ao estorno das entradas, de forma a corrigir o estorno efetuado, em obediência ao princípio da não cumulatividade

O Autuante às fls. 318/320 afirma que o Decreto nº 7799/00. Aduz que a metodologia utilizada pelo contribuinte para estornar o crédito é baseada na soma do peso, em kg, da saída de cada código de mercadoria multiplicado pelo preço médio da entrada, por kg, da respectiva mercadoria, obtendo a base de cálculo para estorno do crédito.

Esse mecanismo despreza totalmente as notas fiscais de entrada se baseando integralmente nas saídas pelos códigos e quantitativos em kgs ou seja, uma maneira oposta ao art. 6º do Decreto. Essa maneira de se basear nas saídas das mercadorias é que tem trazido grandes diferenças apuradas na fiscalização, já que o preço de entrada é logicamente inferior ao preço de saída da mercadoria e para piorar, se a mercadoria não tiver saída de estoque, não há estorno a ser feito.

Que o Decreto traz sim, **mecanismo expresso para se fazer o estorno do crédito, e que a diferença de metodologia é a grande responsável pela diferença.** Que o contribuinte utiliza sim, o crédito presumido, conforme se comprova na EFD. Que dessa forma, os créditos fiscais das entradas das mercadorias vinculadas a essas operações tem que sobre o devido estorno pelas entradas de forma a limitar o crédito fiscal em 10%. Que foram estornados os créditos de aquisições de mercadorias vinculadas a operações de saídas com benefício fiscal na proporção delas em relação ao montante total, conforme memória de cálculo.

No cálculo da proporcionalidade das saídas que sofreram ou não redução, verificou-se saídas sem tributação, sem redução de base de cálculo, e sem utilização do crédito presumido, como CFOP 5102, 5403, 5910, 5927, 6108 bem como saídas interestaduais a 4%. Que essa proporção do montante em relação ao total não faz parte do estorno de crédito.

Somente as saídas CFOP 6108 e 6949 não tiveram uso do benefício fiscal e foram excluídos do cálculo da proporcionalidade, que foi de 98,55 % para 2016 e 99,68 %. Faz simulação para provar que a metodologia empregada para estornar o crédito é a grande responsável pelo débito.

Por fim, destaca **que a diferença ocorrida no estorno de crédito pela proporção das saídas interestaduais com o uso ou não do benefício fiscal é o menor dos problemas, como a defesa vem argumentando. A grande diferença reside no emprego de metodologia própria e errada da autuada para calcular o estorno de crédito do ICMS conforme regra art. 6º do Decreto nº 7.799/00.**

Que as operações interestaduais gozam do benefício do crédito presumido, conforme art. 2º do Decreto nº 7799/00, e por isto tem que sofrer sim o devido estorno de crédito pelas entradas. As saídas sem o crédito presumido são as dos CFOP 5102, 5403, 5910, 5927, 6108 (venda para fora do estado a não contribuinte) bem como as saídas para fora do estado com alíquota de 4%.

Às fls. 338/51, o Recorrente se manifesta. Que a Requerente faz cálculos dos estornos com base no limite de 10,59% e não 10% pois é o que determina o Decreto nº 7799/00 e ao contrário do que afirma o autuante, o art. 6º não exige o estorno de crédito em relação a todas as operações de entrada de mercadorias, mas apenas aquelas sujeitas a benefícios fiscais. Que efetivamente a partir de 10.03.2016, com a majoração da alíquota, passou a adotar o limite de 10,59% para fins de cálculo dos seus estornos ($12\% - 10\% = 1,41\%$) e não 2% como entendeu o autuante.

Que no relatório de diligência, o autuante apresenta novo fundamento para cobrança dos valores autuados, nunca antes mencionados e nunca contestado pelo requerente e que deve ser afastado. Que a requerente deveria ter apurado o estorno de créditos em todas as entradas, independente das saídas serem beneficiadas, mas que de acordo com o Decreto o estorno não deve ser feito em relação a todas as mercadorias, mas apenas e tão somente às entradas que são vinculadas a saídas amparadas pelos benefícios.

Dessa forma não faz sentido a requerente apurar o estorno de créditos antes mesmo de verificar as saídas posteriores se são de fato beneficiadas pela redução de base de cálculo. Que o estorno de todas é improcedente. Por essa razão, a requerente utiliza a quantidade em kg de mercadorias com saídas beneficiadas, multiplicada pelo preço de entrada de mercadoria para identificar a base de cálculo do estorno. Que apenas depois de identificar as mercadorias objeto de saídas beneficiadas, para então apurar o crédito a ser estornado.

Que o lançamento é NULO pois não contém elementos suficientes para a compreensão da acusação fiscal. Que é indevida a exigência de estorno sobre operações de saídas não amparadas por nenhum benefício fiscal.

Que sendo incontroverso que parte da autuação decorre de estornos indevidos, deve ser determinado o cancelamento parcial do Auto de Infração em relação a tais estornos exigidos pela fiscalização.

Requer sejam cancelados os estornos sobre operações de mercadorias objeto de saídas interestaduais não beneficiadas nem com redução de base de cálculo nem crédito presumido. Requer sejam rejeitados os argumentos do autuante, limites de 10% e não 10,59% e que os créditos estornados com fundamento nos artigos 6º deveriam ter sido apurados sobre todas as operações de entradas de mercadorias no estabelecimento autuado e não apenas aquelas operações de entradas que foram posteriormente objeto de saídas beneficiadas.

O autuante volta a prestar nova informação após a manifestação do recorrente, às fls. 356/60. Que embora todas as 24 planilhas apresentadas pelo recorrente estejam com o uso de estorno de 2%, internamente refez os cálculos com limites de 10% de janeiro a maio de 2016, e 10,59% a partir de junho de 2016.

Que os débitos de sua planilha foram gerados quando comparou os seus cálculos com os valores lançados nos registros de apuração do ICMS e nunca pelas planilhas do contribuinte.

Apresenta método comparativo para o estorno de janeiro de 2016 com crédito no limite de 10%, feito pelo contribuinte e a seguir o método que entende ser correto.

MÉTODO DO RECORRENTE

Código item 436054 – margarina deline com sal 250g

VALOR DAS ENTRADAS: R\$ 3.913.305,93

QUANTIDADE: 1.066.296 KG

PREÇO MÉDIO POR KG – R\$ 3,67

SAÍDAS: 313.830 KG – 20.202 KG (DEVOLUÇÃO) = 293.628 KG VENDIDOS

BC DO ESTORNO: $3,67 \times 293.628 = 1.077.624,55 \times 2\% = \text{R\$ } 21.552,29$ (VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO)

MÉTODO DO AUTUANTE (ALEGANDO SER O CORRETO PELO DECRETO 7799/00)

VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA – $\text{R\$ } 3.913.305,93 \times 10\% = \text{R\$ } 391.330,59$

LIMITE DE CRÉDITO – $\text{R\$ } 469.596,82$

VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO = $\text{R\$ } 469.596,82 - \text{R\$ } 391.330,59 = \text{R\$ } 78.266,23$.

DIFERENÇA ENTRE OS MÉTODOS

$\text{R\$ } 78.266,23 - \text{R\$ } 21.552,29 = \text{R\$ } 56.713,94$.

A seguir, método com limite de crédito de 10,59%, de novembro de 2017.

MÉTODO DO RECORRENTE

Código item 38288 -linguiça tipo calabresa sadia

VALOR DAS ENTRADAS – $6.349.022,40 \sim$

QUANTIDADE - 822.255 KG

PREÇO MÉDIO – $\text{R\$ } 7,72$

SOMA PESO VENDIDO = $744.527 - 11.172,50(\text{DEVOLUÇÕES}) = 733.354,50 \text{ KG VENDIDOS}$

PREÇO MÉDICO COMPRA – $\text{R\$ } 7,72 \times 733.354,50 = \text{R\$ } 5.662.579,31$

VALOR DOS ESTORNOS – $\text{R\$ } 5.662.579,31 \times 1,41\% = \text{R\$ } 79.842,37$

MÉTODO AUTUANTE (ALEGANDO SER O CORRETO PELO DEC 7799/00)

VALOR TOTAL DAS ENTRADAS – R\$ 6.349.022,50 ICMS DESTADO – R\$ 761.882,39

LIMITE DE CRÉDITO = 6.349.022,40 X 10% - ICMS DESTACADO = R\$ 761.882,69 = R\$ 126.980,45

VALOR DO ESTORNO: R\$ 126.980,45

DIFERENÇA ENTRE OS MÉTODOS

R\$ 126.980,45 – R\$ 79.842,37 = R\$ 47.138,08

Às fls. 397/400 na sessão do julgamento do dia 16 de novembro de 2021, após discutir a metodologia de cálculo, converteu o processo em diligência à ASTEC com os seguintes fundamentos:

A Junta decidiu pela procedência do lançamento, conforme voto abaixo com 2 fundamentos, transcritos em resumo, que são importantes para a justificativa de diligência, já que se trata de assunto complexo, inclusive já com um julgamento de mesmo tema, transitado em julgado neste Conselho, pela procedência:

VOTO

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, o 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.

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 para 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 encontra ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

Nesta 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.

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.

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.

Agora, vejamos o que diz o supracitado **Acórdão nº 0314-12/17**:

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 subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução ...”.

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 7.799/00 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 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.

Entendo, portanto, que o fiscal autuante fez uso de uma metodologia compatível com o que determina o art. 6º do Decreto nº 7.799/00, restando caracterizada a infração.

O Autuante às fls. 318/320 afirma aduz que a metodologia utilizada pelo contribuinte para estornar o crédito é baseada na soma do peso (em kg), da saída de cada código de mercadoria, multiplicado pelo preço médio da entrada, por kg, da respectiva mercadoria, obtendo então a base de cálculo para estorno do crédito.

Esse mecanismo despreza totalmente as notas fiscais de entrada se baseando integralmente nas saídas pelos códigos e quantitativos em kgs, ou seja, uma maneira oposta ao art. 6º do Decreto.

Essa maneira de se basear nas saídas das mercadorias é que tem trazido grandes diferenças apuradas na fiscalização, já que o preço de entrada é logicamente inferior ao preço de saída das mercadorias e para piorar, se a mercadoria não tiver saída de estoque, não há estorno a ser feito.

Que o Decreto traz sim, mecanismo expresso para se fazer o estorno do crédito, e que a diferença de metodologia é a grande responsável pela diferença. Que o contribuinte utiliza sim, o crédito presumido, conforme se comprova na EFD. Que dessa forma, os créditos fiscais das entradas das mercadorias vinculadas a essas operações tem que sobre o devido estorno pelas entradas de forma a limitar o crédito fiscal em 10%. Que foram estornados os créditos de aquisições de mercadorias vinculadas a operações de saídas com benefício fiscal na proporção delas em relação ao montante total, conforme memória de cálculo.

No cálculo da proporcionalidade das saídas que sofreram ou não redução, verificou-se saídas sem tributação, sem redução de base de cálculo, e sem utilização do crédito presumido, como CFOP 5102, 5403, 5910, 5927, 6108 bem como saídas interestaduais a 4%. Que essa proporção do montante em relação ao total não faz parte do estorno de crédito.

Somente as saídas CFOP 6108 e 6949 não tiveram uso do benefício fiscal e foram excluídos do cálculo da proporcionalidade, que foi de 98,55% para 2016 e 99,68%. Faz simulação para provar que a metodologia empregada para estornar o crédito é a grande responsável pelo débito.

Por fim, destaca **que a diferença ocorrida no estorno de crédito pela proporção das saídas interestaduais com o uso ou não do benefício fiscal é o menor dos problemas, como a defesa vem argumentando. A grande diferença reside no emprego de metodologia própria e errada da autuada para calcular o estorno de crédito do ICMS conforme regra art. 6º do Decreto nº 7.799/00.**

Que as operações interestaduais gozam do benefício do crédito presumido, conforme art. 2º do Decreto nº 7.799/00, e por isto tem que sofrer sim o devido estorno de crédito pelas entradas. As saídas sem o crédito presumido são as dos CFOP 5102, 5403, 5910, 5927, 6108 (venda pra fora do estado a não contribuinte) bem como as saídas para fora do estado com alíquota de 4%.

O autuante volta a prestar nova informação após a manifestação do recorrente, às fls. 356/60. Que embora todas as 24 planilhas apresentadas pelo recorrente estejam com o uso de estorno de 2%, internamente refez os cálculos com limites de 10% de janeiro a maio de 2016, e 10,59% a partir de junho de 2016.

Que os débitos de sua planilha foram gerados quando comparou os seus cálculos com os valores lançados nos registros de apuração do ICMS e nunca pelas planilhas do contribuinte.

Apresenta método comparativo para o estorno de janeiro de 2016 com crédito no limite de 10%, feito pelo contribuinte e a seguir o método que entende ser correto.

MÉTODO DO RECORRENTE

Código item 436054 – margarina deline com sal 250g

VALOR DAS ENTRADAS : R\$ 3.913.305,93

QUANTIDADE: 1.066.296 KG

PREÇO MÉDIO POR KG – R\$ 3,67

SAÍDAS: 313.830 KG – 20.202 KG (DEVOLUÇÃO) = 293.628 KG VENDIDOS

BC DO ESTORNO: $3,67 \times 293.628 = 1.077.624,55 \times 2\% = \text{R\$ } 21.552,29$ (VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO)

MÉTODO DO AUTUANTE (ALEGANDO SER O CORRETO PELO DECRETO 7799/00)

VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA – R\$ 3.913.305,93 X 10% = R\$ 391.330,59

LIMITE DE CRÉDITO – R\$ 469.596,82

VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO = R\$ 469.596,82 – R\$ 391.330,59 = R\$ 78.266,23.

DIFERENÇA ENTRE OS MÉTODOS

R\$ 78.266,23 – R\$ 21.552,29 = R\$ 56.713,94.

Postos os fundamentos passo a fundamentar o pedido de diligência.

Fica claro após as informações prestadas que são 2 questões a serem enfrentadas no processo: a alteração da alíquota de 17% para 18% e a pretensão do recorrente de alterar o valor máximo de crédito a ser admitido de 10% para 10,59% por conta da elevação da alíquota, e a questão da metodologia de estorno que será o objeto desta diligência.

Embora a questão do limite de estorno e sua alteração feita pelo recorrente de 10% para 10,59% tenha realmente impactado o lançamento, como é óbvio, o autuante ressalta que a principal razão da diferença é o método de estorno do recorrente, o que é certo, visto que a alteração do limite é pequena, e os meses anteriores a março de 2016, anteriores ao aumento da alíquota, apresentam valores até maiores que diversos meses posteriores a março de 2016.

Em janeiro, por exemplo, foi lançado R\$ 262.802,92 e julho de 2017, R\$ 95.730,17. Numa compra de R\$ 1.000.000,00 com crédito de entrada de 12%, R\$ 120.000,00, o limite de 10% (R\$ 100.000,00) implica em estorno de R\$ 20.000,00 enquanto pelo limite de 10,59%, é de R\$ 100.590,00, o valor a ser limitado, havendo uma diferença de apenas 590 reais para uma aquisição de 1 milhão de reais. Daí que a diferença é significativa pelo fato de haver mesmo metodologias de cálculo diferentes entre o fisco e o recorrente.

Dos exemplos trazidos pelo autuante, que envolvem os cálculos antes e depois da alteração da alíquota, só transcrevo aqui os primeiros, já que são suficientes para o entendimento da metodologia de cálculo e o propósito da diligência.

Observando a planilha do próprio recorrente, atesta-se que o exemplo demonstrado pelo autuante está mesmo condizente com o que realmente foi executado pelo recorrente, não havendo quaisquer dúvidas quanto à metodologia aplicada por ambos.

À fl. 364, cópia do cálculo apresentado pelo recorrente, demonstra por exemplo o seguinte:

LINGUIÇA TIPO CALABRESA
SAÍDAS PESO LÍQUIDO: 482.772,50
PREÇO MÉDIO: 7,69 P/ KG
BASE DE CÁLCULO DO ESTORNO: 3.714.271,48
ESTORNO 2% - 74.285, 43.

O autuante diz: **essa maneira de se basear nas saídas das mercadorias é que tem trazido grandes diferenças apuradas na fiscalização, já que o preço de entrada é logicamente inferior ao preço de saída da mercadoria e pra piorar, se a mercadoria não tiver saída de estoque, não há estorno a ser feito.**

Contudo, não vejo nenhum problema no preço de entrada ser inferior ao de saída para efeitos de estorno do crédito, aliás, o recorrente não poderia utilizar outro preço que não fosse o de entrada, já que o crédito ocorre em razão direta do preço de entrada. Contudo, este também foi o argumento de decisão em segunda instância em processo semelhante, conforme transcrição abaixo:

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.

A decisão acima tem equívoco em admitir que o recorrente utilizou preços de saídas e não de entradas. Em verdade o recorrente usou o preço de entrada, relativo à quantidade de saídas, para efetuar o estorno correspondente ao crédito de entradas com correspondentes saídas beneficiadas. A diferença reside no fato de utilizar preços médios, já que as entradas necessariamente não ocorrem com o mesmo valor, e ao se misturar no estoque não se identifica a que nota fiscal de entrada, a mercadoria se reporta.

Vejamos uma situação hipotética do estorno calculado, tanto pelas entradas como os ditos “pela saída” que em verdade, usa sim o preço médio de entrada, apenas nas saídas subsequentes beneficiadas de acordo com o texto do art. 6º do Decreto nº 7.799/00: **os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos(...) não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.**

CÁLCULO DO AUTUANTE COM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA COM O VALOR TOTAL DE COMPRA

LINGUIÇA	QTE KG	PREÇO P/KG	BC	aliq	ICMS DEST	LIMITE 10%	ESTORNO
NOTA FISCAL 1	500	10	5.000	12%	600	500	ICMS DESTACADO - LIMITADO
NOTA FISCAL 2	500	20	10.000	12%	1200	1000	
TOTAL	1000		15.000	12%	1800	1500	

CÁLCULO DO RECORRENTE PELO PREÇO MÉDIO DAS ENTRADAS DAS MERCADORIAS COM BASE NAS SAÍDAS BENEFICIADAS.

CÁLCULO DO PREÇO MÉDIO

LINGUIÇA		QTE	VALOR KG	TOTAL
NOTA FISCAL 1		500	10	5000
NOTA FISCAL 2		500	20	10000
TOTAL		1000		15000
PREÇO MÉDIO	VALOR TOTAL / QUANTIDADE TOTAL	15		

CÁLCULO DO ESTORNO: PELO RECORRENTE

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
1000 KG	15	15000	300

Conforme se verifica acima, ambos os cálculos chegam ao mesmo valor, de R\$ 300,00 de estorno. Onde reside então a diferença? No fato de que nem sempre todas as mercadorias adquiridas saem no mesmo mês que deu entrada. Vejamos por exemplo, se o recorrente vender não 1000 kg, mas 800 Kg:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
800 KG	15	12000	240

Neste caso, como o autuante calculou o estorno sobre toda a entrada, de 1000kg, o valor de R\$ 300,00 e o recorrente estornou R\$ 240,00, o autuante lança diferença de **R\$ 60,00** no Auto de Infração.

Vejamos então o que ocorrerá no mês subsequente, se o recorrente vender todo os 200 kg restantes com saídas beneficiadas:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
200 KG	15	3000	60

Verifica-se que neste caso, o Auto de Infração tem um vício. O autuante fez no caso hipotético, o estorno no mês de entrada, cobrando a diferença de R\$ 60,00; contudo, no mês subsequente, não faz o abatimento do valor de R\$ 60,00 que o recorrente fez ao efetuar a saída, e na prática, acaba cobrando duplamente o estorno de crédito, estornando o valor correspondente à diferença de 200kg que ficou no estoque, mas que saiu no mês subsequente.

Por fim, uma situação, mais realista, em que o recorrente vende os restantes 200kg, sendo 100kg beneficiados e 100 kg sem o benefício.

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
100 KG	15	1500	30
SAÍDA NÃO BENEFICIADAS	15	1500	0

O que se verifica nessa hipótese é que de um estorno que seria integral dos 2%, se todas saídas fossem beneficiadas, no valor de R\$ 300,00, o recorrente só estorna no primeiro mês R\$ 240,00 e no segundo mais R\$ 30,00, totalizando R\$ 270,00 e permanecendo com R\$ 30,00 referente ao crédito integral pela aquisição já que 100kg tiveram saídas não beneficiadas e pelo respeito ao princípio da não cumulatividade, deve ser apropriado pelo recorrente, sem estorno.

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

Vejamos então o próprio **exemplo real** trazido pelo autuante, e que consta do demonstrativo do Auto de Infração.

MÉTODO DO RECORRENTE

Código item 436054 – margarina deline com sal 250g

VALOR DAS ENTRADAS: R\$ 3.913.305,93

QUANTIDADE: 1.066.296 KG

PREÇO MÉDIO POR KG – R\$ 3,67

SAÍDAS: 313.830 KG – 20.202 KG (DEVOLUÇÃO) = 293.628 KG VENDIDOS

BC DO ESTORNO: $3,67 \times 293.628 = 1.077.624,55 \times 2\% = \text{R\$ } 21.552,29$ (VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO)

MÉTODO DO AUTUANTE (ALEGANDO SER O CORRETO PELO DECRETO 7799/00)

VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA – R\$ 3.913.305,93 X 10% = R\$ 391.330,59

LIMITE DE CRÉDITO – R\$ 469.596,82

VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO = R\$ 469.596,82 – R\$ 391.330,59 = R\$ 78.266,23.

DIFERENÇA ENTRE OS MÉTODOS

R\$ 78.266,23 – R\$ 21.552,29 = R\$ 56.713,94.

No exemplo acima, o autuante pegou toda a entrada no mês, cuja base de cálculo é R\$ 3.913.305,93 e achou uma diferença de R\$ 56.713,94. Contudo o recorrente não deu saída integral das mercadorias, vendendo cerca de 293.628, ficando uma diferença de 772.668 kg no estoque. Admitamos que no mês seguinte o recorrente vendeu toda a mercadoria restante com benefício, seja no mês seguintes, seja ao longo de vários meses:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
772.668	3,67	2.835.691,56	56.713,94

Conforme se demonstra, o contribuinte estorna esse valor (**R\$ 56.713,94**) no(s) mês(es) subsequente(s), o mesmo valor que foi estornado no cálculo do autuante no mês das entradas, resultando como já dito, em duplo estorno de todo estoque de mercadoria ao final do mês de entrada, vez que o recorrente nem sempre vende tudo no mês da aquisição, comprovando-se que o auto de infração contém vício material, falta de certeza e liquidez. A se considerar o cálculo do autuante, para ser correto, o mesmo teria de fazer o estorno dessa mercadoria que ele mesmo calculou e cobrou no mês de aquisição, no(s) mês(es) subsequente(s) e isto não foi feito.

O decreto diz que “os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, **vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos(...)** não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

A partir da leitura do decreto não dá para se obrigar o recorrente a fazer todo o estorno no mês da aquisição, mas apenas “**quando vender a mercadoria em operações subsequentes amparadas pelo benefício**”, e isto, o recorrente prova que fez, efetuando o estorno toda vez que das saídas beneficiadas, aplicando o preço médio de entradas. A metodologia aplicada pelo autuante, se fosse feita pelo recorrente, tornar-se-ia extremamente complexa, visto que ao vender em parte a mercadoria no mês subsequente ao do estorno do crédito integral no mês de entrada, teria de efetuar o “**estorno do estorno**” de modo a evitar estorno em duplicidade.

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

Contudo, como a partir de março de 2016, o recorrente elevou o limite do crédito utilizado de 10% para 10, 59%, há de ser apurada esta diferença, contudo, obedecendo-se o método de cálculo do recorrente quanto à aplicação do preço médio das entradas quando das saídas beneficiadas.

Assim posto, esta Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu por converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que sejam tomadas as seguintes providências:

PELO ASTEC:

A partir da metodologia efetuada pelo recorrente, intimá-lo a apresentar o seu memorial de cálculo em excel, no prazo de 30 dias, e verificar as diferenças a partir de março de 2016, quanto ao estorno de crédito com base no limite de 10% e não 10,59% de forma a ajustar o lançamento apenas no que diz respeito a estas diferenças.

PELA INSPETORIA

Após refazimento dos cálculos, deverá se intimar o recorrente para se manifestar no prazo de 30 dias. A seguir, dar vistas da diligência ao fiscal diligente. Na sequência, dar vistas ao autuante para se manifestar se o desejar, e em se mantendo os valores apontados na diligência, o processo deverá ser enviado a este Conselho de Fazenda para julgamento.

Às fls. 413/415 a ASTEC procedeu à diligência, sendo que conforme demonstrativo de fl. 414, o valor do lançamento entre os meses de janeiro a maio de 2016 foi zerado, e a partir de junho de 2016 até dezembro de 2017 totalizam R\$ 2.534.994,11.

O Recorrente se manifestou às fls. 422/436, quando repete que a partir de 10.03.2016 passou a calcular seus estornos de 10,59 e não 10% que é absolutamente correto em linha do que determina o próprio Decreto nº 7.799/00, pois ao contrário do que diz o autuante, o artigo 6º do Decreto nº 7799/00 não exige estorno de créditos em relação a todas as entradas, mas apenas aquelas que são sujeitas a benefícios fiscais.

Que pelo entendimento desta Câmara Julgadora, o cálculo realizado implicou em estornos em duplicidade o que maculou o Auto de Infração. Isso porque o demonstrativo do autuante não levou em consideração as situações de entradas das mercadorias no estabelecimento autuado ocorreu em período diverso daquele que ocorreu a respectiva saída da beneficiada. Apesar de terem sido efetivamente realizados, esses estornos não foram descontados no cálculo apresentado pelo Auditor Fiscal, ocasionando a mencionada exigência de estornos em duplicidade apontada corretamente por esta Câmara Julgadora.

Diante disso a diligência refez a apuração que passou para R\$ 2.545.994,11 o que corresponde apenas à divergência quanto ao percentual limite aplicado que foi de 10% pelo fisco e 10,59% pelo contribuinte. Repete extensa fundamentação de que o artigo 6º impõe o que o estorno não se dá em relação a TODAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS MAS APENAS E TAO SOMENTE em relação às entradas de mercadorias que são vinculadas a saídas amparadas por benefícios, sendo ao artigo citado contundente ao condicionar a exigência de estorno de créditos de ICMS ao fato futuro de a mercadoria vir a ser objeto de operação amparada por benefícios fiscais preestabelecidos.

Que quando o decreto foi criado a alíquota era de 17% e que o artigo 1º prevê que deve ser reduzida em 41,176% nas saídas internas e que a alíquota efetiva era de 10% e até a alteração o decreto estava perfeitamente alinhado com o princípio da não cumulatividade do ICMS. Mas que a majoração da alíquota a partir de 10.03.2016 ao se aplicar o redutor de 41,176% em operações sujeitas à alíquota de 18%, tem -se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas beneficiadas de 10% para 10,59%.

Que as entradas geraram créditos de 12% e a partir de 10.03.2016 a requerente passou a estornar 1,41%(12% - 10,59%). Por sua vez a fiscalização estornou 2%(12%-10%), a despeito das saídas serem tributadas com 10,59% e não mais com 10%. Por isso, a parcela de cobrança de R\$ 2.545.994,11 a título de obrigação principal consiste na exigência dos valores correspondentes entre 1,41% e 2%. Contudo tal entendimento viola o Decreto nº 7799/00;

Pede que seja acolhida a conclusão do PARECER ASTEC 043/22 e que seja confirmado o cancelamento dos estornos ao observar o limite de 10,59% para fins de estorno desses créditos a partir de março de 2016.

O autuante tomou conhecimento da diligência fl. 452 e se pronunciou pela manutenção das informações fiscais já prestadas no processo.

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 08.05.2023, e após longa discussão, resolveu-se por unanimidade em converter o processo em diligência à PGE/PROFIS, quando reproduziu a parte final do pedido de diligência, fl. 1.163:

Postos todos os argumentos da defesa, importa repetir o art. 6º do Decreto nº 779900, de fundamental importância para o deslinde da questão em discussão:

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

de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias. (Redação dada ao caput pelo Decreto nº 13.339, de 07.10.2011, DOE BA de 08.10.2011, com efeitos a partir de 01.11.2011)

Esta Câmara faz então o seguinte questionamento à PGE/PROFIS sobre o Decreto nº 7799/00, quanto à parte acima transcrita, vigente à época dos fatos geradores:

À luz do Decreto nº 7799/00, o Recorrente que em média tem operações com 97% de utilização do benefício quando das saídas, deve fazer o estorno do crédito no momento das entradas, antes mesmo de qualquer saída beneficiada, ou só posteriormente quando tiver saídas com benefício, efetuar o ajuste utilizando-se do preço médio de estoque?

Em resposta, o ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Jr, respondeu, em resumo, o seguinte (fls. 472/74):

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

A redação da norma é clara, não existindo a nosso sentir, qualquer margem de interpretação em outro sentido.

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

Hugo de Brito Machado vaticina que dentro da lógica da dinâmica do ICMS, que o imposto a ser compensado é aquele que diz respeito às entradas de mercadorias e como tal, seguirão sendo objeto de circulação, e sairão do estabelecimento no qual entraram, restando presente a ideia de circularização. Logo, conclui-se que não se faz possível divorciar o benefício da ocorrência de operações de saídas subsequentes com o benefício.

Em face do exposto, entendo que com o amparo no Decreto nº 7799/00 e principalmente no mecanismo constitucional de não-cumulatividade, o recorrente deve fazer o estorno do crédito no momento das efetivas operações subsequentes de saídas beneficiadas, fazendo o ajuste posteriormente.”

À fl. 475, a procuradora assistente Drª Paula Morris Matos, em despacho, diz que “como bem asseverou o ilustre parecerista, pode-se concluir que o recorrente deve fazer o estorno do crédito no momento das efetivas operações subsequentes de saídas beneficiadas, efetuando-se o ajuste posteriormente.

VOTO

Trata o Recurso Voluntário, de auto julgado Procedente em Primeira Instância, por utilização indevida de crédito fiscal em virtude do disposto no Decreto nº 7799/00. Segundo o voto recorrido, considerando o núcleo da fundamentação, aqui transcrevo - Isto porque o autuado, firmou junto à SEFAZ o Termo de Acordo e Compromisso para usufruir do benefício previsto no Decreto nº 7799/00, ao qual está submetido. Assim é, que o Art. 6º do referido decreto estabelece:

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

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 encontra ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto.

*Desta maneira, consoante já decidido por este CONSEF, através dos Acórdãos JJJ 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.*

Já que da leitura do voto, percebe-se que não houve um aprofundamento da fundamentação quanto à metodologia de cálculo, vez que basicamente o voto recorrido se voltou para o aumento de admissão do crédito de 10,59% a partir de 10/03/16, por conta da alíquota de 18%(antes era 17%), apenas fazendo referência a outro processo julgado do mesmo contribuinte (ACÓRDÃO CJF Nº 0314-12/17), e após debate em sessão de julgamento no dia 20 de abril de 2021 ainda quando este Relator estava na 2ª CJF, se entendeu que a metodologia de cálculo deveria ser melhor esclarecida e foi solicitada diligência ao autuante, que trouxe exemplo do seu método adotado para o cálculo, em comparação com o adotado pelo recorrente.

Às fls. 08/10 do processo, o autuante, em nota explicativa em atendimento ao pedido de diligência, faz excelente detalhamento do procedimento, quando diz que fez levantamento da proporcionalidade das saídas das mercadorias que sofreram redução da base de cálculo ou não, pois verificou que em algumas saídas o contribuinte por exemplo não utiliza crédito presumido como no CFOP 6108 – venda para fora do estado para não contribuinte, e que considerou que a proporção de montantes dessas saídas em relação ao total não fariam parte do estorno do crédito fiscal. Que foram única e exclusivamente estornados os créditos de aquisições vinculadas às operações de saídas com uso do benefício fiscal em relação ao montante total.

Que o contribuinte tem um sistema de apuração para estornar o crédito baseados nos preços médios das entradas, vinculadas às saídas das mercadorias, “desprezando o modelo simples e correto como manda o Decreto nº 7799/00 que é simplesmente limitar o crédito destacado nas notas fiscais de entrada em 10% quando da aquisição com alíquota igual o superior a 12%”.

À fl. 11, há o demonstrativo em que o autuante apurou a proporção de saídas mensais com redução de base de cálculo, e a partir do crédito das entradas, calcula o estorno a ser efetuado, e comparado com o estorno que foi realizado pelo recorrente, lança a diferença.

Assim, no mês de janeiro de 2016, o estorno pelo limite de 10% pelas entradas tem o valor de R\$ 499.850,68. O contribuinte estornou R\$ 231.971,85, com diferença de R\$ 267.897,83 e aplicada proporção de 98,11% neste mês para saídas com redução de base de cálculo ou crédito presumido, o valor a recolher e lançado no auto é de R\$ 262.802,92.

O recorrente, por sua vez alega à fl. 146 que o Decreto nº 7799/00 **não traz nenhum mecanismo expresso que o contribuinte faça o estorno dos créditos nas entradas de mercadorias que posteriormente ocorrerão com saídas beneficiadas** e que o método do autuante acaba por incorrer em glosa de créditos aproveitados nas entradas de mercadorias que foram objeto de saídas posteriores integralmente tributadas, sem benefícios.

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

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

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

estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no § 5º, do art. 312, do Regulamento do ICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780, de 16 de março de 2012.”

Redação originária, tendo o parágrafo único do art. 3º-F sido renumerado para § 1º pelo Decreto nº 10.156, de 13/11/06, DOE de 14/11/06, efeitos de 01/08/06 até 06/05/19: “§ 1º Não sendo possível ao contribuinte manter controle de seus estoques de modo a permitir a vinculação a que se refere este artigo, aplicar-se-á o método previsto no § 2º, do art. 100, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997.”.

O que se verifica acima é que o legislador considera, em princípio, que o contribuinte mantém controle dos seus estoques para “permitir a vinculação a que se refere o artigo”, denotando que **o estorno deve ser feito realmente quando a operação subsequente é vinculada ao benefício**, o que comprovadamente o recorrente tem, o legislador possibilitou uma alternativa no caso de não haver o controle de estoques (sem poder fazer a vinculação – saídas beneficiadas), mediante uma regra e as entradas ocorrerem com alíquota diferentes, isto porque em havendo controle de estoques, e podendo se fazer a vinculação, não há problemas mesmo em havendo alíquotas diferenciadas.

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

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

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

O parágrafo acima não deixa qualquer margem de dúvidas – “quando a operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal”..... “QUANDO” é um advérbio de tempo que visa informar sobre o momento que aconteceu ou acontecerá um fato, e em qual circunstância.

Assim numa pergunta – *quando é que chegas?* - está se querendo saber o momento futuro que a pessoa vai chegar. Se a pergunta for “*quando ele morreu*” - está se querendo saber em que época do passado ocorreu o evento morte. Logo, no texto normativo acima, a expressão “quando a operação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo” está a se tratar de um momento futuro, em que ocorrer operação subsequente à entrada da mercadoria, o valor do estorno será proporcional à redução, e a contrário sensu, se a operação não ocorre com tal redução, estorno nenhum será feito.

Como pode se interpretar a partir da leitura desta norma, que a redução deva ser feita no momento das entradas, sem qualquer operação vinculada com o uso do benefício e em claro descompasso com elemento gramatical que trata de evento futuro? É de clareza solar que a o estorno é condicionado a uma operação subsequente com redução de base de cálculo, não se podendo fazer o estorno independentemente de haver uma operação vinculada ao benefício. Vejamos a sequência da norma vigente à época:

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

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

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

Se o legislador quisesse que o estorno fosse feito independente de uma operação futura e vinculada com benefício, não haveria porque se preocupar em colocar uma regra para o caso de

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

Vejamos o detalhe:

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

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

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

Acrescento que não faria nenhum sentido em se falar em regra especial para o caso em comento, se todo o estorno fosse feito de imediato, uma vez que nenhum contribuinte poderia desconhecer a alíquota da operação de aquisição, e ficar impedido de imediato fazer o estorno. Tal situação só é posta, exatamente porque em saídas posteriores vinculadas ao benefício, o contribuinte não mais consegue saber de que entradas se vinculam aquelas saídas. Maior clareza, impossível.

O recorrente alega à fl. 151 que há uma má interpretação pelo autuante, que é desconectada com a legislação tributária estadual, federal e constitucional que disciplinam a não cumulatividade do ICMS retirando seu direito ao crédito enquanto detém a posse das mercadorias, **antecipando o estorno**. O autuante se manifestou à fl. 219 dizendo que não tem qualquer respaldo na legislação o uso das operações de saída, como base para efetivação dos estornos, e que lhe assiste razão.

Data máxima vênua, devo discordar desta interpretação do autuante, assim como do relator do voto recorrido quando fundamentou à fl. 268 que “*não há qualquer lacuna normativa do Decreto nº 7799/00 que autorize o autuado a estabelecer seu critério para efeito de estorno de créditos, não vislumbrando na metodologia do cálculo empregada pelo autuante qualquer procedimento que vá de encontro ao princípio constitucional da não cumulatividade*”.

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

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

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

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

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

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

MÉTODO DO RECORRENTE

Código item 436054 – margarina deline com sal 250g

VALOR DAS ENTRADAS : R\$ 3.913.305,93

QUANTIDADE : 1.066.296 KG

PREÇO MÉDIO POR KG – R\$ 3,67

SAÍDAS : 313.830 KG – 20.202 KG(DEVOLUÇÃO) = 293.628 KG VENDIDOS

BC DO ESTORNO: $3,67 \times 293.628\text{kg} = 1.077.624,55 \times 2\% = \text{R\$ } 21.552,29$ (VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO)**MÉTODO DO AUTUANTE (ALEGANDO SER O CORRETO PELO DECRETO 7799/00)**

VALOR DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA – R\$ 3.913.305,93 X 10% = R\$ 391.330,59

LIMITE DE CRÉDITO – R\$ 469.596,82

VALOR DO ESTORNO DE CRÉDITO = R\$ 469.596,82 – R\$ 391.330,59 = **R\$ 78.266,23.****DIFERENÇA ENTRE OS MÉTODOS**R\$ 78.266,23 – R\$ 21.552,29 = **R\$ 56.713,94.**

Com esse esclarecimento, foi possível perceber claramente a diferença encontrada pelo autuante, haja vista que uma das razões da diligência foi para se verificar as saídas para outros estados que não tem direito ao benefício e como o contribuinte agia diante dessas operações, mas se constatou que a diferença não residia nestas saídas, com crédito presumido ou não. O autuante foi enfático – a diferença reside exclusivamente no método de estorno.

É fato que, quando o recorrente adquire as mercadorias, embora tenha a intenção de vender no estado, muitas têm saídas não tributadas, e isto é incerto quanto à quantidade, além é claro, de devoluções.

Assim, quando executa saídas não beneficiadas, deixa de fazer o estorno de crédito para essas saídas, mas em sua maioria, quando adquire, parte é vendida em meses subsequentes, e o autuante fez o cálculo como se fosse tudo vendido dentro do mês de aquisição, e se verificou que efetivamente o crédito estornado no mês seguinte por saídas das mercadorias adquiridas anteriormente, não foi considerado pelo autuante para abater do valor cobrado, o que levava a um estorno de débito de um mês implicando em diferença de imposto a cobrar, sem levar em conta os mesmos estornos em meses subsequentes, impondo ao contribuinte uma duplicidade de estornos, uma executada pelo autuante, de forma antecipada, outra pelo contribuinte, no mês das efetivas saídas beneficiadas, cobrando se um imposto, que sob a ótica da análise do próprio autuante (a diferença decorre da metodologia de cálculo), foi pago, porém em momento postergado sob o critério que é adotado pelo recorrente.

Assim é possível aferir, que mesmo na hipótese de se considerar correta a interpretação da norma pelo autuante, seria um exagero se falar em descumprimento da obrigação principal, mas apenas

em mora, pois o estorno que deveria ser feito em qualquer mês, pelas entradas, implica em uma redução do crédito, gerando diferença a pagar, contudo quando o contribuinte leva o estorno para o mês subsequente está a impactar a apuração e por conseguinte, pagando o imposto que o autuante lançou no mês em que o recorrente não fez o estorno, por não haver saídas. Pode-se falar em descumprimento de obrigação principal? Entendo claramente que estaríamos diante de um pagamento com atraso sem os devidos acréscimos moratório.

Admitamos que no mês seguinte o recorrente vendeu toda a mercadoria restante com benefício, no exemplo apresentado pelo autuante:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
772.668	3,67	2.835.691,56	56.713,94

Conforme se demonstra, o contribuinte estorna esse valor (**R\$ 56.713,94**) no mês subsequente, o mesmo valor que foi estornado no cálculo do autuante no mês das entradas, resultando como já dito, face à metodologia do contribuinte, em duplo estorno de todo estoque de mercadoria ao final do mês de entrada, vez que o recorrente nem sempre vende tudo no mês da aquisição, ou faz devolução ou até algumas vendas interestaduais sem crédito presumido como admitido pelo autuante, CFOP 6108, comprovando-se que o Auto de Infração em seu lançamento original continha vício material, falta de certeza e liquidez.

A se considerar o cálculo do autuante, para ser correto, o mesmo teria de fazer o estorno dessa mercadoria que ele mesmo calculou e cobrou no mês de aquisição, no(s) mês(es) subsequente(s) e isto não foi feito.

Quando o autuante utiliza por exemplo a proporção com saídas beneficiadas no mês de janeiro de 2016 da ordem de 98,11% tais saídas se referem às mercadorias do seu estoque e que podem ter entrado em meses anteriores, e não tem qualquer vínculo com as mercadorias adquiridas em janeiro de 2016, quando se aplicou o limite de crédito, tomando-se o valor integral das entradas e a proporcionalidade de saídas beneficiadas.

Tal procedimento só estaria perfeitamente correto se tudo que o recorrente comprasse em janeiro também tivesse saídas dentro do mesmo mês, pois a média de saídas beneficiadas coincidiria totalmente com as vendas efetuadas no período, mas como parte das entradas só tem saídas no mês ou meses subsequentes, acaba que o cálculo do autuante é distorcido. Se o autuante tivesse o cuidado de examinar esses estornos feitos a *posteriori*, teria de abater do cálculo do seu estorno em janeiro, as saídas efetuadas em fevereiro.

É fato que não poderia cobrar os valores lançados, desprezando que parte do estorno de débito de cada mês por entradas, é estornado posteriormente pelo recorrente, incorrendo na cobrança do imposto que o próprio autuante reconhece ter sido pago a *posteriori*, pois a diferença conforme ele mesmo repetiu várias vezes, “*é decorrente de metodologias diferentes aplicadas pelo contribuinte e pelo fisco*”. É visível a contaminação dos valores lançados no auto em virtude dessa metodologia “estanque”, que mensalmente despreza os estornos efetuados em meses subsequentes, pelas saídas com benefício fiscal.

Fica claro após as informações prestadas que são 2 questões a serem enfrentadas no processo: a alteração da alíquota de 17% para 18% e a pretensão do recorrente de alterar o valor máximo de crédito a ser admitido de 10% para 10,59% por conta da elevação da alíquota, e a outra, é o da metodologia de estorno.

Embora a discussão do limite de estorno e sua alteração feita pelo recorrente de 10% para 10,59% tenha realmente impactado o lançamento, como é óbvio, o autuante ressalta que a principal razão da diferença é o método de estorno do recorrente, o que é certo, visto que a alteração do limite é pequena, e os meses anteriores a março de 2016, antes do aumento da alíquota, apresentam valores até maiores que diversos meses posteriores a março de 2016.

Em janeiro, por exemplo, foi lançado R\$ 262.802,92 e julho de 2017, R\$ 95.730,17. Numa compra de R\$ 1.000.000,00 com crédito de entrada de 12%, R\$ 120.000,00, o limite de 10% (R\$ 100.000,00) implica em estorno de R\$ 20.000,00 enquanto pelo limite de 10,59%, é de R\$ 105.900,00, o valor a ser

limitado, havendo uma diferença de 5900 reais de estorno a menos, para uma aquisição de 1 milhão de reais.

Dos exemplos trazidos pelo autuante, que envolvem os cálculos antes e depois da alteração da alíquota, só transcrevo aqui os primeiros, já que são suficientes para o entendimento da metodologia de cálculo e o propósito da diligência.

Observando a planilha do próprio recorrente, atesta-se que o exemplo demonstrado pelo autuante está mesmo condizente com o que realmente foi executado pelo recorrente, não havendo quaisquer dúvidas quanto à metodologia aplica por ambos.

À fl. 364, cópia do cálculo apresentado pelo recorrente, demonstra por exemplo o seguinte:

LINGUIÇA TIPO CALABRESA
SAÍDAS PESO LÍQUIDO: 482.772,50
PREÇO MÉDIO: R\$ 7,69 P/ KG
BASE DE CÁLCULO DO ESTORNO: R\$ 3.714.271,48
ESTORNO 2% - R\$ 74.285, 43.

O autuante diz: *essa maneira de se basear nas saídas das mercadorias é que tem trazido grandes diferenças apuradas na fiscalização, já que o preço de entrada é logicamente inferior ao preço de saída da mercadoria e para piorar, se a mercadoria não tiver saída de estoque, não há estorno a ser feito.*

Há um evidente equívoco nesta interpretação ao autuante. Não há qualquer questão envolvendo o preço das saídas serem superiores aos preços das entradas. Para efeito de estorno, o preço de saída não conta, mas sim a quantidade vendida com benefício, quando então é verificado o preço médio das entradas e se faz o cálculo do estorno, pois o contribuinte utilizando o preço de saída faria um estorno maior, se prejudicando, e quanto a não haver saída de estoque e não há estorno a ser feito, isto é uma obviedade, pois o estorno é vinculado a saídas beneficiadas, e não havendo saídas, não há estorno.

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

Vejamos uma situação hipotética do estorno calculado, tanto pelas entradas como os ditos “pela saída” que em verdade, usa sim o preço médio de entrada, apenas nas saídas subsequentes beneficiadas de acordo com o texto do art. 6º do Decreto nº 7.799/00: *os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos(...) não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

CÁLCULO DO AUTUANTE COM NOTAS FISCAIS DE ENTRADA COM O VALOR TOTAL DE COMPRA

LINGUIÇA	QTE KG	PREÇO P/KG	BC	aliq	ICMS DEST	LIMITE 10%	ESTORNO
NOTA FISCAL 1	500	10	5.000	12%	600	500	ICMS DESTACADO - LIMITADO
NOTA FISCAL 2	500	20	10.000	12%	1200	1000	
TOTAL	1000		15.000	12%	1800	1500	

CÁLCULO DO RECORRENTE PELO PREÇO MÉDIO DAS ENTRADAS DAS MERCADORIAS COM BASE NAS SAÍDAS BENEFICIADAS.

CÁLCULO DO PREÇO MÉDIO

LINGUIÇA	QTE	VALOR KG	TOTAL
NOTA FISCAL 1	500	10	5000
NOTA FISCAL 2	500	20	10000
TOTAL	1000		15000
PREÇO MÉDIO	VALOR TOTAL / QUANTIDADE TOTAL		15

CÁLCULO DO ESTORNO PELA MÉDIA, FEITA PELO RECORRENTE

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
1000 KG	15	15000	300

Conforme se verifica acima, ambos os cálculos chegam ao mesmo valor, de R\$ 300,00 de estorno. Onde reside então a diferença? No fato de que nem sempre todas as mercadorias adquiridas saem beneficiadas no mesmo mês em que se deu a entrada. Vejamos por exemplo, se o recorrente vender não 1000 kg, mas 800 Kg:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
800 KG	15	12000	240

Neste caso, como o autuante calculou o estorno sobre toda a entrada, de 1000kg, o valor de estorno em R\$ 300,00 e o recorrente estornou R\$ 240,00, e nesse caso, o autuante lançaria a diferença de **R\$ 60,00** no Auto de Infração.

Vejamos então o que ocorrerá no mês subsequente, se o recorrente vender todo os 200 kg restantes com saídas beneficiadas:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
200 KG	15	3000	60

Verifica-se que neste caso, o Auto de Infração tem um vício. O autuante fez no caso hipotético, o estorno no mês de entrada, cobrando a diferença de R\$ 60,00; contudo, no mês subsequente, não faz o abatimento do valor de R\$ 60,00 que o recorrente fez ao estornar o crédito remanescente, ao efetuar a saída do restante da mercadoria adquirida, e na prática, acaba cobrando o imposto que foi pago em mês subsequente, pois o autuante não considera o estorno de crédito correspondente à diferença de 200kg que ficou no estoque, mas que saiu no mês subsequente. Se realizasse o “estorno do estorno”, o valor lançado de R\$ 60,00 seria reduzido para zero.

Por fim, uma situação, mais realista, em que o recorrente vende os restantes 200kg, sendo 100kg beneficiados e 100 kg sem o benefício:

SAÍDAS BENEFICIADAS	PREÇO MÉDIO	BASE DE CÁLCULO	LIMITE 2%
100 KG	15	1500	30
SAÍDA NÃO BENEFICIADAS	15	1500	0

O que se verifica nessa hipótese é que de um estorno que seria integral dos 2%, se todas saídas fossem beneficiadas, no valor de R\$ 300,00, o recorrente só estorna no primeiro mês R\$ 240,00 e no segundo mais R\$ 30,00, totalizando R\$ 270,00 e permanecendo com R\$ 30,00 referente ao crédito integral pela aquisição já que 100kg tiveram saídas não beneficiadas, mantendo o direito do crédito sem estorno total pelo respeito ao princípio da não cumulatividade, e deve ser apropriado pelo recorrente, sem obrigação de efetuar estorno enquanto não consumada a saída com benefício. Isso demonstra como o lançamento se encontrava originalmente viciado por desconsiderar todas estas nuances mercadológicas.

Na prática, todo o processo fica contaminado pelos estoques residuais das mercadorias entradas no mês e que não são vendidas integralmente, mas saem nos meses subsequentes, na maior parte beneficiadas, e o demonstrativo do autuante não tem qualquer ajuste desses estornos de créditos feitos pelo recorrente quando ele efetua saídas das mercadorias adquiridas no mês anterior e que ficaram parte no estoque, o que na prática significa **“estornar duplamente o crédito de toda mercadoria que remanesça em estoque ao final do mês de aquisição”**. Nesse caso é possível afirmar com a mais absoluta certeza que o autuante está lançando um imposto que foi pago, contudo distribuído pelas saídas beneficiadas em meses subsequentes à entrada.

O decreto diz que *“os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, **vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos(...)** não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

A partir da leitura do decreto não vejo qualquer possibilidade de interpretação para se obrigar o

recorrente a fazer todo o estorno no mês da aquisição, mas apenas “***quando vinculados a mercadoria em operações subsequentes amparadas pelo benefício***”, e isto o recorrente prova que fez, efetuando o estorno toda vez que houve saídas beneficiadas, aplicando o preço médio de entradas.

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

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

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

No entanto, como a partir de março de 2016, o recorrente elevou o limite do crédito utilizado de 10% para 10,59%, há de ser apurada esta diferença, obedecendo-se o método de cálculo do recorrente quanto à aplicação do preço médio das entradas quando das saídas beneficiadas.

Assim posto, esta Câmara de Julgamento Fiscal, decidiu por converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que a partir da metodologia efetuada pelo recorrente, intimá-lo a apresentar o seu memorial de cálculo em excel, no prazo de 30 dias, e verificar as diferenças a partir de março de 2016, quanto ao estorno de crédito com base no limite de 10% e não 10,59% de forma a ajustar o lançamento apenas no que diz respeito a estas diferenças.

A diligência da ASTEC comprovou aquilo que era previsível, a diferença encontrada antes do aumento da alíquota para 18% era exclusivamente devido à metodologia, que acaba por cobrar em duplicidade parte do crédito, dado que nem todas as mercadorias saíam com benefício e no mesmo mês das entradas.

Dado que o contribuinte quando adquire não tem certeza do quanto terá de saídas internas, e que o Decreto nº 7799/00 diz claramente que *créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previsto* não se pode fazer uma antecipação total do estorno do crédito sob suposição de que tudo será vendido internamente e ainda no mesmo mês, e sendo lícito ao contribuinte manter o crédito das suas aquisições pelo tempo necessário para a venda, em obediência à estrita legalidade do direito tributário e ao princípio da não cumulatividade.

Basta imaginar por hipótese, que o contribuinte adquira uma determinada mercadoria no mês de janeiro, mas que por questões logísticas ou comerciais, só venha a dar saídas 06 meses depois e vendesse toda a mercadoria para outro estado sem utilização do benefício? Fazer o “estorno do estorno” retroativo a janeiro para reaver o crédito que teria direito? Evidente que o contribuinte tem o direito à utilização do crédito tendo a posse das mercadorias, devendo fazer o estorno quando ocorrer o fato gerador do benefício, no caso, as saídas internas beneficiadas ou saídas interestaduais com crédito presumido.

Assim, entendo que os meses da diligência cujos valores foram zerados demonstra a correção do

lançamento, pois do contrário, teria o autuante de considerar em todos os seus cálculos, estornar o crédito relativo às mercadorias que estavam no estoque ao final de um mês e foram vendidos com os créditos correspondentes estornados no outro.

Não há a menor dúvida que o autuante fez um cálculo que continha parcialmente uma duplicidade, prova cabal disso é que a diligência zerou os meses de janeiro e fevereiro quando a alíquota era de 17%.

O voto recorrido cita acórdão da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, Nº 0314-12/17, cujo trecho do julgamento trago abaixo:

“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 subseqüentes 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 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 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.”

Com a máxima vênia, o relator neste caso observou a parte final do artigo 6º, que se reporta aos respectivos documentos fiscais de entrada para efeitos de estorno de crédito (*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*), não traz qualquer vínculo obrigacional de executar o estorno no momento das entradas, tal parte se refere obviamente aos documentos fiscais de aquisição, pelo fato de que crédito se estorna nas entradas e não nas saídas (neste caso pode se fazer o estorno de débitos), e assim tanto o relator deste voto da 2ª Câmara confundiu a parte final do texto como devendo ser feito o estorno no momento das aquisições com o fato de que apenas se refere que o crédito estornado deve se referir à base de cálculo utilizada nos respectivos documentos de aquisição, e ainda esqueceu que no início do artigo supra, impõe-se que este créditos pelas entradas sejam estornados no que exceder 10%, **quando vinculados a operações subsequentes e neste caso, estamos falando de vinculação aos fato geradores que porventura tenham utilização do benefício.**

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

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

É sabido que somente é possível a cobrança de um tributo após a ocorrência do fato gerador, ou seja, nasce a obrigação tributária a partir da ocorrência de uma determinada situação descrita em lei.

Pela sistemática do ICMS e pelo princípio da não cumulatividade o contribuinte tem direito à manutenção do crédito fiscal das entradas, enquanto não ocorrer no mundo jurídico, o evento (saída beneficiada) que por utilizar um benefício que reduz o imposto debitado, é condicionado a um estorno de parte do crédito desta mesma mercadoria, mediante acordo firmado com o fisco.

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

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

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

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

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

Enfim, o fisco está aplicando o estorno imediato nas entradas, entendendo a “vinculação das saídas subsequentes beneficiadas”, lhe permite estornar o crédito antes mesmos que tais vinculações aconteçam. Sob qualquer ângulo de análise de uma interpretação sistemática, ou gramatical tal entendimento se mostra equivocado.

Quanto à parte relativa aos 18% que remanesceu, alegou o recorrente em sua manifestação, após diligência solicitada:

Que quando o decreto foi criado a alíquota era de 17% e que o artigo 1º prevê que deve ser reduzida em 41,176% nas saídas internas e que a alíquota efetiva era de 10% e até a alteração o decreto estava perfeitamente alinhado com o princípio da não cumulatividade do ICMS. Mas que a majoração da alíquota a partir de 10.03.2016 ao se aplicar o redutor de 41,176% em operações sujeitas à alíquota de 18%, tem -se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas beneficiadas de 10% para 10,59%.

Que as entradas geraram créditos de 12% e a partir de 10.03.2016 a requerente passou a estornar 1,41%(12% - 10,59%). Por sua vez a fiscalização estornou 2%(12%-10%), a despeito das saídas serem tributadas com 10,59% e não mais com 10%. Por isso, a parcela de cobrança de R\$ 2.545.994,11 a título de obrigação principal consiste na exigência dos valores correspondentes entre 1,41% e 2%. Contudo tal entendimento viola o Dec 7799/00;

Já existe jurisprudência consolidada neste Conselho, quanto à pretensão do recorrente em elevar o valor do crédito e cito processo do mesmo recorrente:

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****Artigo I. 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.

Vejamos trecho do voto do acórdão acima do Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira em sessão do dia 22.10.2022:

“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 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).**”*

A exegese do art. 6º conduz ao deslinde do processo parte em favor do contribuinte, parte em favor fisco. Há razão quanto à metodologia aplicada, mas não lhe cabe razão em aumentar o crédito admissível para 10,59%. Evidente que o estorno de créditos é vinculado a operações subsequentes amparadas com benefício, e na incerteza do quanto será vendido com benefício em saídas internas é lícito ao contribuinte efetuar o estorno no momento do fato gerador que conduz ao benefício, e não o fazer quando a operação ocorre sem utilização do benefício, como quando em saídas interestaduais.

Além disso é incontestável que quando o autuante utilizou sua metodologia não fez o abatimento do estorno sobre mercadorias com saídas nos meses subsequentes e que comprovadamente cobrou parte em duplicidade sendo inviável manter o lançamento original.

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

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

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

A redação da norma é clara, não existindo a nosso sentir, qualquer margem de interpretação em outro sentido.

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

Hugo de Brito Machado vaticina que dentro da lógica da dinâmica do ICMS, que o imposto a ser compensado é aquele que diz respeito às entradas de mercadorias e como tal, seguirão sendo objeto de circulação, e sairão do estabelecimento no qual entraram, restando presente a idéia de circularização. Logo, conclui-se que não se faz possível divorciar o benefício da ocorrência de operações de saídas subsequentes com o benefício.

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

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

Como estamos tratando de benefício fiscal, recorro ainda à interpretação literal (art. 111 do CTN), a mesma dada para impedir o recorrente de elevar o limite de estorno de 10% para 10,59% neste mesmo processo.

De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luís Henrique de Neris Souza, ao comentar o art. 111 do CTN, eles dizem que, quando se fala em “interpretação literal” de fato há clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra. (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010, pag. 181).

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

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

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

O autuante diz que foi “desprezado o modelo simples e correto como manda o Decreto nº 7799/00 que é simplesmente limitar o crédito destacado nas notas fiscais de entrada em 10% quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%”. Concorro que o modelo é simples e inclusive é adotado pela maioria dos contribuintes (sem nenhum prejuízo à Fazenda Pública), por mera conveniência operacional, mas isso não tem o condão de modificar a interpretação da letra fria da norma, que manda estornar 10% do crédito das entradas, vinculados às operações subsequentes amparadas por benefícios previstos no Decreto nº 7.799/00.

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

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279459.0017/19-9, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.545.994,11** acrescido da multa de 60%, prevista pelo Art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES- PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS