SUJEITO PASSIVO: *BMG FOODS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA*

ENDEREÇO:

PAT Nº: 20232700500011

DATA DA AUTUAÇÃO: 07/04/2023

CAD/CNPJ:

CAD/ICMS: 00000006395333

DECISÃO PARCIAL Nº: 2024/1/20/TATE/SEFIN

1) Apropriação de créditos decorrentes de aquisição de matéria prima e de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado. Posteriores saídas isentas e não tributadas: falta de estorno do crédito 2) Defesa tempestiva. 3) Infração parcialmente ilidida. 3) É incabível a alegação de permissão do crédito sobre saídas isentas, dado que a ressalva permitida com produtos de agropecuária se aplica apenas a estabelecimento que, por ventura, promove saída tributada. 4) Auto de infração parcial procedente: (1) afastada a cobrança dos juros; (2) multa recapitulada decorrente de retroatividade benigna de penalidade imposta por nova legislação. Tem-se por extinto o valor correspondente ao ICMS devido, por conta de estorno de créditos feito pelo sujeito passivo após o início da ação fiscal.

1. RELATÓRIO

O auto de infração é decorrente de procedimento fiscal vinculado à DFE emitida pela Gerência de Fiscalização da Coordenadoria da Receita Estadual, com escopo de auditoria geral contra o sujeito passivo.

A ação fiscal se iniciou em 27/01/2023. Houve duas prorrogações concedidas para o encerramento do trabalho, com prazo estendido até 22/07/2023, sendo que o auto de infração foi lavrado em 07/04/2023.

Conforme extraído do processo, o sujeito passivo adquiriu mercadorias, matéria prima e bens destinados a seu ativo imobilizado e efetuou o creditamento do ICMS referente às operações de entrada. No entanto, pela constatação da ação fiscal, deixou de efetuar o estorno dos créditos no percentual de suas saídas isentas (desconsiderando-se as remessas para exportação), fato que ensejou recolhimento a menor do imposto devido.

Foi aposta no auto de infração demonstrativo da apuração do estorno de crédito, conforme CFOP's discriminados pelas operações de entrada e saída promovidas pelo contribuinte, de onde foi apurado o cálculo do

percentual do imposto que deveria ter sido estornado conforme valores relativos das saídas isentas, referente, exclusivamente ao mês de outubro de 2022.

Foram capituladas a infração e a penalidade de multa com base no artigo 77, inciso V, alínea "a-1" da Lei 688/96 (cujo texto se refere à infração cometida pelo sujeito passivo e o *quantum* à penalidade). Também foram citados como dispositivos infringidos o artigo 44, III, IV e § 4º; artigo 47, I, II, V e §§ 1º e 4º, todos do RICMS. Artigo 34, I e II; artigo 36, VI e VII e artigo 38, II, todos da Lei 688/1996. O crédito tributário lançado pelo auto de infração foi de: ICMS: R\$ 1.082.690,48.

Multa: R\$ 1.031.946,39.

Juros: R\$ 57.808,09.

At. Monetária: R\$ 0,00.

Total: R\$ 2.172.444,96.

Consta no processo a inserção, como devedor solidário do auto de infração, da empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, sob a justificativa de “concorrer com atos e omissões para o não recolhimento do imposto”, dado que a Distriboi possui contrato de prestação de serviços de abate de bovinos para a BMG FOODS, não apresentado à fiscalização após recebimento de notificação.

2. ARGUIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DA DEFESA

Faz um relato genérico sobre nulidade do auto de infração, sem especificar nenhuma motivação para sua alegação.

No mérito, define que o sujeito passivo é empresa que *“tem por atividade econômica principal a fabricação de produtos de carne (CNAE 10.13-9-01) e atividade secundária o comércio atacadista de carnes bovinas, suínas, aves e derivados”*. Informa que efetua a industrialização dos animais que adquire de terceiros em estabelecimento da empresa Distriboi Indústria Comércio e Transportes de Carne Bovina Ltda:

“Para cumprimento da prestação de serviços na forma contratada, a DISTRIBOI procede às

seguintes atividades: (i) abate de bovinos, (ii) produção de carne verde, congelada e frigorificada, (iii) preparação de produtos de carne (integrada ao abate), (iv) depósito e armazenagem do produto industrializado, e (v) retorno da mercadoria industrializada para a ora Defendente, que procede à transferência de mercadorias/produção em operações interestaduais para a empresa Matriz e respectivas Filiais (estabelecimentos da mesma empresa - CFOP 5151).”

Dito isto, a defesa aborda o teor da legislação tributária que entende dar respaldo para a manutenção dos créditos, diferentemente do que entendeu a ação fiscal.

Transcreve:

“Art. 44. É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive se destinados ao uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, nos seguintes casos: (Lei 688/96, art. 31, §§ 1o, 2o e 3o)

III- para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior;

IV - para integração ou consumo no processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto quando se tratar de saída para o exterior;

Observação: atentar para a redação dos parágrafos abaixo:

§ 2o. Relativamente aos incisos III e IV do caput, fica ressalvado que acordo entre os Estados poderá dispor sobre a não aplicação, no todo ou em parte,

dos referidos dispositivos, conforme autoriza o artigo 20, § 4o, da Lei Complementar federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.

§ 3o. Operações tributadas posteriores às saídas de que tratam os incisos III e IV do caput, permitem ao estabelecimento que as praticar, na forma deste Regulamento, creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, **sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários. (Destaque nosso).**

§ 4o. A apropriação dos créditos relativos à utilização de serviços ou à entrada de bens para o uso, no período de apuração, quando a operação ou prestação subsequente for isenta ou não tributada, na forma do inciso IV do caput, será proporcional à razão entre a soma das operações tributadas e o total de operações e prestações realizadas no mesmo período.

Manutenção de crédito mesmo nos casos de isenção ou não-incidência (Lei Complementar 87/96 Art. 20, §6º):

“Art. 20. 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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas,

ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

.....

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Alega em seu favor as decisões jurisprudenciais: “REsp 1357935/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIM, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/05/2013, DJe 10/05/2013 e REsp 897.513/RS, Rel. Ministro MAURO

CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2012, DJE 08/02/2013”.

Completa sua análise com a reclamação de inexistir na legislação tributária estadual imposição restritiva ao aproveitamentos dos créditos concernentes aos produtos agropecuários.

Em outro plano, ataca o enquadramentos da empresa Distriboi como devedora solidária do auto de infração, indicando não haver ação ou omissão do sujeito passivo corresponsável que o qualifique como devedor solidário. Em sua defesa, transcreve a legislação tributária e julgado do TATE a respeito do fato semelhante.

Finaliza pedindo para que se julgue improcedente o auto de infração.

3. FUNDAMENTOS DE FATO E DE DIREITO

INTRODUÇÃO

É importante destacar que o sujeito passivo, após a lavratura do auto de infração, foi contemplado com benefício fiscal do Ato Conder 19/2023, publicado em 12 de setembro de 2023, o qual concedeu crédito presumido de 85% do *“ICMS devido no período e informado na Escrituração Fiscal Digital - EFD (SPED Fiscal)”*, restrito aos produtos especificados no referido ato, com base na permissão do Decreto 28.256/2023, que estendeu a condição de estabelecimento industrial para empresa *“que opera em planta própria, arrendada, alugada ou que firma contrato de aquisição de prestação de serviços”*, com aplicação *“aos fatos novos e pendentes de análise ou decisão, inclusive no caso de lançamento de ofício ou notificações de débitos fiscais”*.

Em face do exposto, foi notificado por esta unidade de julgamento para que fizesse os ajustes em suas EFD's:

“Especificamente em relação ao ICMS devido pelo encerramento do ICMS diferido dos bovinos, devido e não pago por ocasião das operações de transferências dos produtos do abate para outras unidades da federação sem tributação, é necessário

que se proceda com a escrituração em EFD dos débitos das saídas interestaduais de carne feitas em operações de transferência (com a redução da base de cálculo prevista para esse produto) para, após, utilizar o benefício de 85% do crédito presumido, devendo pagar o ICMS apurado como resultado. Tributadas as saídas de carne, considera-se pago o imposto diferido incidente em operação anterior com animais vivos adquiridos de terceiros.

Ainda, como o contribuinte não apurou nenhum débito de ICMS em sua escrita fiscal em conta gráfica por suas operações próprias, é possível a utilização do benefício do crédito presumido concedido pelo Ato Conder sobre todos os débitos lançados nas EFD's que devem ser retificadas, desde que atendidos os indicativos anteriormente expostos.”

Porém, apesar desse entendimento, o contribuinte permaneceu inerte à alternativa de tributação que lhe foi possibilitada pelo Decreto que alterou a lei do benefício fiscal vinculada ao CONDER, restando à análise de julgamento a leitura restrita do que consta no processo, sem considerar a apuração de ICMS com a aplicação do incentivo fiscal da Lei 1558/2005.

3.1 – DOS ARGUMENTOS DA TESE DA DEFESA

Quanto aos fatos extraídos do auto de infração, em que pese a série de dispositivos infringidos indicados pela ação fiscal, há clareza na descrição da infração que coaduna com as capitulações apostas no auto: o sujeito passivo, sob a ótica do fiscal atuante, manteve em sua escrita fiscal créditos de ICMS apropriados por entradas de matéria prima e bens destinados ao seu ativo imobilizado, sem fazer nenhuma vinculação ao percentual de suas saídas tributadas, desprezando a restrição ao direito ao crédito em relação à proporção de saídas isentas e não tributadas dada pela legislação tributária.

Esta é a regra geral que, inclusive, a defesa compactua, com a ressalva de que as operações praticadas pelo contribuinte atuado se referem a produtos agropecuários (entendimento da defesa).

Nesse ponto, há que se atentar para a errônea interpretação da defesa em relação à legislação tributária da qual se embasou para sustentar sua tese. A leitura do transcrito texto do artigo 44 do RICMS não coaduna que se tenha o entendimento dado pela defesa, pois, ao prever que (§ 3º) “**Operações tributadas posteriores às saídas de que tratam os incisos III e IV do caput, permitem ao estabelecimento que as praticar**, na forma deste Regulamento, creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas, sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a produtos agropecuários”, tem-se por inafastável a previsão indicada no início do texto legal e a conjugação da linguagem do que está escrito. “**Permitem ao estabelecimento que as praticar**”, **se refere ao direito ao crédito concedido ao estabelecimento que pratica uma operação tributada e não ao estabelecimento que efetua as operações isentas**. Isso fere de morte, no caso concreto, a segunda parte da legislação da qual a defesa se apegou (“*creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas*”).

Destacando o texto legal (RICMS, artigo 44):

Art. 44. É vedado ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de bens ou mercadorias, inclusive se destinados ao uso, consumo ou ativo imobilizado do estabelecimento, ou a utilização dos serviços, nos seguintes casos:

III- para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior;

IV - para integração ou consumo no processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto quando se tratar de saída para o exterior;

Da mesma forma, o transcrito parágrafo 6º do artigo 20 da Lei Complementar 87/1996 não deixa margem para se interpretar de forma diferente:

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que

as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

Portanto, o direito ao crédito por operações anteriores somente é possível de ser concedido ao estabelecimento que efetua operações tributadas. E a autuação se deu justamente por conta da ocorrência de saídas isentas praticadas pelo sujeito passivo, não cabendo, portanto, as reclamações invocadas pela defesa.

Aliás, a própria citação jurisprudencial apresentada pela defesa possui decisão exatamente opostas à sua tese, vejamos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.357.935 - RS (2012/0259944-5)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. CRÉDITO ESCRITURAL. APROVEITAMENTO. SAÍDA ISENTA. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DO ART. 20, § 3, DA LC 87/1996. HIPÓTESE QUE NÃO SE CONFUNDE COM A EXCEÇÃO PREVISTA NO § 6°. EFEITOS PRETÉRITOS. AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL.

(...)

3. O § 3º do art. 20 da LC 87/1996 incide diretamente sobre a **operação de saída isenta** ou não tributada, e veda o aproveitamento de crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural.

4. Por outro lado, o § 6º cuida das hipóteses nas quais **há operações tributadas**, posteriores às saídas isentas ou não tributadas, e, por isso, autoriza o creditamento do imposto incidente na operação anterior à realizada sob o benefício fiscal.

5. Logo, como a pretensão inicial é pelo direito ao crédito relativo a mercadoria entrada da qual decorre saída isenta, tem incidência a vedação do § 3º, e não a exceção prevista no § 6º do art. 20 da LC 87/1996.

E dito ainda de forma mais direta por outra decisão do STJ:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.643.875 - RS
(2016/0324441-3)**

TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. CRÉDITOS REFERENTES A ENTRADAS. PRETENSÃO DE MANUTENÇÃO. SAÍDA ISENTA. DIREITO. INEXISTÊNCIA.

1. A despeito da oposição de embargos de declaração, o julgado estadual não decidiu a lide à luz dos suscitados arts. 7º, 97, VI, 99 do CTN, carecendo o recurso especial, em relação a esses dispositivos, do requisito do prequestionamento, nos termos da Súmula 211 do STJ.

2. A LC n. 87/1996, em seu art. 20, § 3º, I e II, refletindo o art. 155, § 2º, II, "b", da Constituição Federal, estabelece, como regra geral, a vedação do aproveitamento de crédito de ICMS referente à entrada da mercadoria quando a saída correspondente for isenta.

3. A exceção prevista no art. 20, § 6º, I, da LC n. 87/1996, que permite a manutenção de créditos nas operações que envolvem produtos agropecuários, não é destinada àquele que realiza a venda contemplada pela isenção *(caso da recorrente), mas ao contribuinte da etapa posterior, que adquire a mercadoria isenta do imposto e que tem a sua operação de saída normalmente tributada, de sorte que somente este poderá aproveitar os créditos de ICMS referentes às operações anteriores à desonerada, de acordo com a sistemática da não cumulatividade.*

4. Hipótese em que deve ser mantido o acórdão que denegou mandado de segurança impetrado por contribuinte que objetiva ver assegurado o direito à utilização de crédito de ICMS referente a entradas de produtos agropecuários cuja venda por ele realizada é isenta.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

3.2 – ESTORNO DE CRÉDITOS FEITOS APÓS O ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL

O sujeito passivo procedeu com estorno de saldo credor em sua EFD referente do mês de agosto de 2023. Nessa EFD o saldo acumulado do mês anterior era de R\$ 7.481.453,45 e a operação de estorno dos créditos (lançada como “outros débitos”) correspondeu a R\$ 7.517.842,63, resultando no primeiro período de saldo devedor do ICMS apurado pelo contribuinte.

3.2.1 – EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO

Comparando-se o valor do crédito tido como de indevida apropriação por todos os 13 autos de infração lavrados pela ação fiscal em relação a essa infração (R\$ 4.885.202,87) com o que foi estornado pelo contribuinte (R\$ 7.517.842,63), entendo inexistir valor adicional a ser cobrado do sujeito passivo a título de tributo, inclusive juros - afinal estes são devidos em função de imposto não pago e não pela simples manutenção indevida de créditos em conta gráfica.

Outrossim, considerando-se que o procedimento de estorno do crédito se deu após iniciada a ação fiscal, inexistente a garantia para que se afaste a penalidade imposta pelo cometimento do ato infracional relatado pela ação fiscal. Contudo, há relevante fato acerca da penalidade vinculada ao caso, dada a especificidade de ter sido estornada a totalidade do saldo credor: a entrada em vigor de uma nova penalidade para esse tipo de infração, na data de 14/10/2023 (Lei 688/1996 – artigo 77, inciso V, alínea “e”):

V - infrações relacionadas ao crédito do ICMS:

e) apropriar de crédito fiscal indevido, estornado, notificado ou não - multa de 20 (vinte) UPF/RO por período de apuração do imposto.

Nota: Acrescentado pela Lei nº 5629/23 - efeitos a partir de 14.10.23

Observando-se a redação da alínea acima transcrita, há que se observar que (1) se aplica a crédito fiscal “indevido, apropriado e **estornado**”, tal como no caso em análise; e (2) “notificado ou não”. Por certo, o termo **notificado** só pode se referir a auto de infração (tal como no caso em análise), já que se fosse por outro meio, não haveria que se falar em multa.

Considerando-se o efeito da retroatividade benigna da lei penal tributária (CTN – artigo 106, inciso II, alínea “c”):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

deve ser aplicada a penalidade determinada pela alínea “e” do inciso V do artigo 77 da Lei 688, de forma a reduzir a multa ao valor de 20 UPF’s por período de apuração do imposto, no caso, 1 período apenas.

3.4 – DO SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO

Por fim, em relação à qualificação de corresponsabilidade direcionada à empresa DISTRIBOÍ COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, CNPJ 22.882.054/0004-03, não se verifica que esteja presente qualquer ação ou omissão deste estabelecimento nos fatos que deram origem à infração da apropriação e manutenção indevida de créditos pela escrita fiscal do sujeito passivo, dado que o ato infracional se deu exclusivamente na contabilidade da empresa BMG FOODS, razão pela qual deve ser afastada a figura do corresponsável.

4. CONCLUSÃO

Excluída a responsabilidade solidária proposta pela ação fiscal.

Por conta do procedimento de estorno dos créditos indevidos feitos pelo sujeito passivo em sua escrita fiscal após o início da ação fiscal, **declaro extinto o valor de R\$ 1.082.690,48, mantendo-se como devido apenas o valor correspondente à multa de R\$ 2.170,60.**

Julgo **parcialmente procedente** o crédito tributário lançado pelo auto de infração, conforme a seguir detalhado:

	VL ORIGINAL R\$	VL DEVIDO R\$	VL INDEVIDO R\$
ICMS	1.082.690,48	0	1.082.690,48
MULTA	1.031.946,39	2.170,60	1.029.775,79
JUROS	57.808,09	0	57.808,09
AT. MONET.	0	0	0
TOTAL	2.172.444,96	2.170,60	2.170.274,36

Ressalto que, por não se tratar de alteração da penalidade vinculada a erro do auto de infração, não se tem cabível a redução de 70% do valor da multa aplicada para tal ocorrência (Lei 388/1996):

Art. 108. Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade, desde que da correção resulte penalidade de valor igual ou inferior ao constante no auto de infração.

§ 2º. Em qualquer caso previsto neste artigo, será ressalvado ao interessado, expressamente, a possibilidade de efetuar o pagamento do crédito tributário no prazo de 30 (trinta) dias, contados da intimação, com desconto igual ao que poderia ter usufruído no decurso do prazo previsto para a apresentação de defesa tempestiva.

5. ORDEM DE INTIMAÇÃO

- a) Notifique-se o sujeito passivo principal da decisão de Primeira Instância, intimando-o a recolher o crédito tributário, julgado como procedente e devido, no valor original de R\$ 2.170,60 (correspondente a 20 UPF's, a ser atualizado até a data de seu efetivo pagamento), no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência deste, com redução de 40% sobre o valor da multa (Lei 688/1996 - artigo 80, inciso I, alínea "d"), garantindo-se o direito de recurso voluntário à Câmara de Segunda Instância, no mesmo prazo.
- b) Notifique-se a empresa DISTRIBOI COMÉRCIO E TRANSPORTE DE CARNE BOVINA LTDA, CNPJ 22.882.054/0004-03, acerca da decisão de exclusão de sua condição de responsável solidário.
- c) Notifique-se o autor do feito para que, desejando, apresente manifestação em relação aos valores tidos como indevidos por este julgamento.

Tendo sido excluído do crédito tributário valor superior a 300 UPF's, interpõe-se recurso de ofício à Câmara de Segunda Instância.

Porto Velho, 09 de janeiro de 2024.

RENATO FURLAN
Auditor Fiscal de Tributos Estaduais
Julgador de 1ª Instância TATE/RO