

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0001/21-7  
**RECORRENTE** - BRF S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0137-01/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/07/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0126-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO. SAÍDAS SUBSEQUENTES COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Demonstrada a falta de estorno de crédito fiscal relativa às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes foram beneficiadas com redução de base de cálculo e crédito presumido, nos termos dos Arts. 1º e 2º do Decreto nº 7.799/2000. Afastadas as nulidades suscitadas. Indeferido o pedido de Diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/02/2021, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01 - 01.05.03** - Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.806.838,26, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “b”, da Lei nº 7.014/96.

Consta que o Autuado é signatário do Termo de Acordo relativo ao Decreto nº 7.799/00, com redução da base de cálculo de 41,176% nas operações internas, de forma que a carga tributária seja de 10,59%, e nas operações interestaduais, utiliza o crédito presumido de 16,667% sobre o valor do imposto, de forma que a carga tributária seja de 10%, tendo que, em contrapartida, limitar o valor do crédito fiscal a 10% do valor das suas aquisições, conforme o Art. 6º do referido Decreto, a seguir transcrito:

“Art. 6º. Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos 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.”

Restou consignado ainda que essa Infração teve procedência em diversas ocasiões, conforme Acórdãos JF nº 0163-01/18 e 0233-04/20-VD e C.J.F. nº 0314-12/17.

A 1ª JF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0137-01/21-VD (fls. 144 a 147), com base no voto a seguir transcrito:

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

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato, quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

A lide consiste na exigência de ICMS decorrente da falta de estorno de créditos fiscais vinculadas às saídas amparadas pela redução da base de cálculo, e pela apropriação de crédito presumido de que tratam os arts. 1º e 2º do Decreto nº 7.799/2000.

Os arts. 1º (caput) e 2º assim dispõem acerca do benefício:

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

“Art. 2º O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único

*que integra este Decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.”*

*Quanto à apropriação de créditos fiscais vinculadas às saídas de que tratam os arts. 1º e 2º, o art. 6º do Decreto nº 7.799/2000, estabelece o seguinte:*

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

*O § 4º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, veda a apropriação de créditos fiscais relativos a entradas de mercadorias no estabelecimento para comercialização, quando a operação de saída subsequente estiver isenta do imposto. É consenso doutrinário e jurisprudencial que a redução de base de cálculo equivale a uma isenção parcial. Sendo uma isenção parcial, a parcela reduzida não será tributada, sujeitando essa parcela às normas aplicáveis à isenção.*

*O § 8º do art. 29 da Lei nº 7.014/96, por sua vez, estabeleceu regras acerca da apropriação de créditos fiscais, da seguinte forma:*

*“§ 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.”*

*Esse dispositivo legal, visou garantir a apropriação de crédito fiscal até o percentual estabelecido como carga tributária, se constituindo como um benefício fiscal em relação à regra geral, na qual todo o crédito fiscal proporcional à base de cálculo reduzida não deveria ser apropriado. Assim, também não há por que se falar em possibilidade de ferir o princípio da não cumulatividade, pois a regra geral é que a redução do crédito fiscal deve ser proporcional ao percentual da redução da base de cálculo aplicada.*

*Observe que a redução de base de cálculo estabelecida no art. 1º do Decreto nº 7.799/2000, não previa uma carga tributária expressa em um percentual específico. A redução disposta apenas com aplicação de um percentual específico, não permite a interpretação de que a sua carga tributária seria imutável, diante de um aumento da alíquota interna incidente.*

*Assim, quando o Decreto foi publicado, a alíquota incidente nas operações internas era de 17%, e a tributação era obtida após a redução de 41,176% da base de cálculo. Desse modo, uma mercadoria no valor de 100 reais, teria sua base de cálculo reduzida para 58,824 reais (100 – 41,176), resultando numa tributação de 10 reais (58,824 x 17%).*

*Apesar da tributação final corresponder àquela época a 10% da base de cálculo original, não se poderia interpretar que essa relação original deveria ser mantida, na hipótese de elevação da alíquota, pois no dispositivo regulamentar não havia previsão de redução de base de cálculo com fixação expressa da carga tributária correspondente.*

*Desse modo, a mudança da alíquota interna ocorrida por meio da alteração estabelecida pela Lei nº 13.461/15, que alterou do inciso “I” do caput do art. 15 da Lei nº 7.014/96, com vigência a partir de 10/03/16, acabou por aumentar a tributação de uma maneira geral sobre todas as mercadorias, inclusive sobre as operações que possuíam previsão de redução da base de cálculo, sem previsão expressa de carga tributária incidente.*

*Destaco, que se a intenção do legislador fosse manter a mesma relação após a alteração da alíquota interna, o art. 6º também deveria ser alterado, para admitir uma apropriação maior que 10%, já que a regra de redução da base de cálculo não estabelecia carga tributária expressa.*

*Não procede a afirmação do autuado, de que não foi observada a proporção das saídas com benefício em relação ao total, para efeito de estorno dos créditos fiscais relativo às operações anteriores de entrada das mercadorias. O autuante apresentou planilha denominada “proporção”, em CD à fl. 16, demonstrando a proporção mensal das saídas com redução da base de cálculo e com crédito presumido, que foram aplicadas no cálculo do imposto devido, conforme planilha denominada “resumo 2018”.*

*Quanto à exclusão da glosa dos créditos fiscais decorrentes da contratação de serviços de transporte vinculados às saídas interestaduais com 12%, requerida pelo autuado, também entendo que não procede. Os créditos fiscais destacados nos conhecimentos de transporte, somente poderiam ser aproveitados dentro do limite de 10%, estabelecido no art. 6º do Decreto nº 7.799/2000, pois o valor do serviço fez parte do valor total da nota fiscal, cuja tributação ocorreu com 12%, mas possibilitando a apropriação de crédito presumido no valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente.*

*Desse modo, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 157 a 175), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde traçou um breve resumo do PAF até a Decisão recorrida e, reiterando os

argumentos esposados em sua Defesa, quanto aos motivos que entende determinantes para a reforma integral da Decisão recorrida.

Explicou que se trata de um centro de distribuição que adquire mercadorias para promover saídas internas e interestaduais e que, diante da inexistência de mecanismo expresso para que seja determinada a proporção dos créditos a serem estornados relativo às saídas beneficiadas, criou seu próprio critério para evitar o estorno indevido de valores que tem direito no contexto da não cumulatividade, tendo em vista que as saídas interestaduais são integralmente tributadas.

Disse que a Decisão recorrida não analisou o documento apresentado em sua Defesa que demonstra exatamente o procedimento adotado para apuração dos créditos de ICMS passíveis de estorno.

Defendeu que a majoração de 1% na alíquota do ICMS fez com que a carga tributária efetiva praticada no contexto do Decreto nº 7.799/00 fosse elevada para 10,59%, sendo evidente que este mesmo efeito deveria ser refletido no percentual a ser empregado na apuração dos créditos a serem aproveitados nas entradas das mercadorias, por ser essa a intenção do Poder Executivo ao criar o regime de tributação previsto no referido Decreto.

Alegou que o entendimento de que o percentual a ser aplicado nas entradas permaneceria sendo de 10%, como interpretado pelo Autuante e pela Decisão recorrida, não condiz com o objetivo do Decreto nº 7.799/00, de manter percentuais idênticos para entradas e saídas, violando claramente a não cumulatividade e beirando a inconstitucionalidade do ato normativo, bem como diverge do disposto no Art. 29, §8º da Lei nº 7.014/96, e no Art. 312, §1º do RICMS/12, os quais transcreveu.

Aduziu ser também equivocado o entendimento de considerar que o serviço de transporte que contratou para a venda de mercadorias, no valor de R\$36.177,01, conforme planilha que apresentou, seria um insumo, tendo em vista que se trata de uma contratação posterior à própria produção da mercadoria comercializada.

Afirmou que é parte em outros processos administrativos em trâmite nesta SEFAZ, entre eles o decorrente do Auto de Infração nº 279459.0017/19-9, cuja matéria é idêntica à do presente caso, mas referente aos exercícios de 2016 e 2017, e, em sede de Recurso Voluntário, foi determinada a realização de Diligência para o levantamento de informações adicionais, quando foi compreendido o exato teor da acusação.

Requeru a conversão em Diligência para exame dos critérios que adotou e o provimento do Recurso para determinar a improcedência da autuação e, subsidiariamente, a exclusão das operações de serviço de transporte contratadas para a venda de mercadorias.

Ainda subsidiariamente, solicitou a conversão em diligência para esclarecer se o Auto de Infração tem origem em acusação fiscal não devidamente exposta nos autos, o que deixa clara a nulidade da autuação.

Indicou o nome e o endereço comercial para o recebimento de intimações relativas ao processo administrativo.

Registro a presença da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Cíntia Yoshie Muto Giardino, OAB/SP nº 309.295.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Consta adicionalmente que o Autuado é signatário do Termo de Acordo relativo ao Decreto nº 7.799/00, com redução da base de cálculo de 41,176% nas operações internas, de forma que a carga tributária seja de 10,59%, e nas operações interestaduais, utiliza o crédito presumido de 16,667% sobre o valor do imposto, de forma que a carga tributária seja de 10%, tendo que, em contrapartida, limitar o valor do crédito fiscal a 10% do valor das suas aquisições, conforme o Art.

6º do referido Decreto.

Saliento que as intimações são efetuadas nos termos previstos no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

De logo, ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

A acusação fiscal está cristalina: foi exigido ICMS a partir da constatação de que o Autuado não efetuou o estorno dos créditos fiscais em percentual superior a 10% do valor das operações de entradas de mercadorias, bens e serviços, conforme previsto no Art. 6º do Decreto nº 7.799/00, tendo o Autuado compreendido as acusações que lhe foram imputadas e se manifestado de forma clara quanto ao mérito da autuação.

Portanto, com base no princípio *pas de nullité sans grief*, inserto no § 2º, do Art. 18 do RPAF/99 e no parágrafo único do Art. 283 do novel CPC, rejeito a nulidade suscitada.

Esclareço que a Diligência promovida no processo administrativo decorrente do Auto de Infração nº 279459.0017/19-9, à qual me posicionei contrário naquele momento, foi destinada apenas para intimar o Autuado a apresentar provas de que não utilizou o crédito presumido nas saídas interestaduais, o que, a meu ver, não altera o meu entendimento sobre a matéria.

Denego o pedido de diligência por considerar que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção sobre a lide, nos termos do referido Art. 147, I, “a” do RPAF/99.

As questões relativas ao exame dos critérios de estorno adotados pelo Autuado e à avaliação sobre as operações de serviço de transporte farão parte da análise do mérito da autuação, sendo que não procede a alegação de que estas matérias não foram abordadas na Decisão recorrida, pois são objeto dos dois últimos parágrafos do Acórdão.

No mérito, passando ao largo das questões de ilegalidade e inconstitucionalidade, sobre as quais não foi atribuída competência a este CONSEF, temos que nos debruçar sobre o que determina o Termo de Acordo de Atacadista, do qual o Autuado é signatário, a partir do Decreto nº 7.799/00, em especial os seus Arts. 2º e 6º, *in verbis*:

*“Art. 2º O contribuinte inscrito sob um dos códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto poderá lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria.*

*...*

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

O Art. 6º do Decreto nº 7.799/00, estabelece que só é permitido o creditamento de valores que não excederem o percentual de 10% do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Tal limitação de créditos fiscais não viola o princípio da não cumulatividade, como entendeu o Autuado, porque se trata de um benefício fiscal em que foi concedida redução considerável no débito do imposto, em que os valores a pagar são bem menores do que os calculados sem a consideração do benefício.

Por este motivo, o limite estabelecido não está atrelado a uma determinada alíquota a ser aplicada nas saídas, seja de 7%, 12%, 17%, 18%, ou qualquer outra, tendo sido fixado um percentual no Art. 6º do Decreto nº 7.799/00.

Logo, a majoração da alíquota de 17% para 18% não modificou o limite estabelecido pelo benefício, por opção do legislador, sendo mantidos os percentuais de estorno e do crédito presumido.

Ressalto que o CTN, em seu Art. 111, I e II, determina que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que verse sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário e outorga de isenção, sendo que o STF tem reafirmado posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de anulação proporcional de crédito de ICMS relativo às operações anteriores, conforme a Tese de Repercussão Geral nº 299, baseada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 635.688.

Para que não ocorra a violação ao princípio da não cumulatividade, foi concedido um crédito presumido de 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria, o que equivale a um percentual de 2% sobre a base de cálculo das saídas.

Este percentual garante um crédito fiscal em valor igual ou superior ao que deveria ter sido estornado na entrada, já que é aplicado sobre os valores de venda, geralmente superiores aos valores de aquisição.

Diante do exposto, não procedem as alegações do Autuado de que deixou de utilizar crédito fiscal em operações não beneficiadas, bem como a realização de estorno proporcional utilizando critérios próprios, pois recebeu o direito a utilizar crédito presumido em valor igual ou superior ao decorrente da limitação prevista no Art. 6º do Decreto nº 7.799/00.

Destaco que não há lacuna normativa, a interpretação das disposições do Decreto nº 7.799/00 devem ser realizadas de forma integrada, sendo efetuado o estorno em relação a todas as aquisições de bens e serviços vinculadas à comercialização, inclusive o serviço de transporte, até porque o valor do referido serviço estará incluído no valor das saídas beneficiadas com o já referido crédito presumido.

Saliento que essa mesma matéria foi julgada procedente por unanimidade no Acórdão CJF nº 0314-12/17.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279459.0001/21-7, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.806.838,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 4 de maio de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

THIAGO ANTONO ALBAN - REPR DA PGE/PROFIS