

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0030/22-5  
**RECORRENTE** - BRF S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF Nº 0063-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 13/03/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0043-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DECRETO nº 7.779/2000. FALTA DE ESTORNO. Conforme art. 6º do Decreto nº 7.799/00, os créditos fiscais relativos a mercadorias, bens e 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% do valor da operação utilizada nos respectivos documentos fiscais de aquisição. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JF nº 0063-03/23-VD), que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado para exigir o débito de R\$ 4.289.707,97, por meio do qual acusa o sujeito passivo de ter deixado de efetuar estorno de crédito de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo, para os fatos apurados em janeiro a dezembro de 2021, no valor correspondente a parte proporcional da redução, conforme estabelecido no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, que determina que não pode exceder a 10% do valor da base de cálculo da aquisição das mercadorias, agravado ainda pelo fato de o contribuinte apurar o estorno do crédito baseado nos pesos das saídas e preços médios das entradas de mercadorias, finalizando o trabalho pelo código das mercadorias, desprezando o Decreto nº 7.799/00 que simplesmente limita o crédito destacado nas notas fiscais de entradas em 10%, quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%, conforme planilhas e mídia às fls. 14 a 19 e 24 dos autos.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente, após certificar que o PAF preenche todas formalidades e indeferir diligência fiscal, diante das seguintes considerações de mérito:

**VOTO**

[...]

*No mérito, o Autuado foi acusado de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução, nos termos do art. 6º do decreto 7799/00, nos meses de janeiro a dezembro de 2021. (Infração 001.005.003).*

[...]

*O defendente não negou, que à época de ocorrência dos fatos, teria aplicado uma alíquota superior, ao arrepio daquela prevista na legislação pertinente, acima transcrita. Explicou que em 10.12.2015, foi publicada a Lei Estadual nº 13.461/15 que, por meio de seu artigo 1º, alterou o artigo 15, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/1996, a qual majorou para 18% a alíquota incidente nas operações internas em que o remetente ou prestador e o destinatário da mercadoria estejam localizados no Estado da Bahia. Essa majoração em 1% passou a produzir efeitos a partir de 10.3.2016. Prosseguiu afirmando, que foi justamente a majoração de alíquota que causou a glosa de créditos em questão. Ao se aplicar o redutor de 41,176% sobre a alíquota de 18%, tem-se uma alteração na alíquota efetiva a ser praticada nas saídas de mercadorias pelos beneficiários do Decreto 7.799/00 de 10% para 10,59%.*

*Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que conforme declarou em sua defesa, o próprio defendente, por conta própria, alterou o procedimento prescrito e vigente na legislação tributária estadual, conforme dispositivo acima reproduzido do Decreto 7799/00, passando a aplicar, para fins de cálculo do estorno de crédito, alíquota não prevista na legislação.*

*Observo que a legislação pertinente dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos que indica, não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, não havendo, neste caso, preço médio das entradas, nem, tampouco, operações de devoluções de mercadorias.*

[...]

*Não acolho estas alegações por falta de previsão na legislação pertinente. Constatado que toda a insurgência da empresa se prende à não aceitação do cálculo da proporcionalidade do estorno realizada pelo fisco. Em síntese, conforme declarou em sua impugnação, criou um critério particular de apuração, que não atende aos ditames do multicitado decreto 7799/00. Em outro dizer, a questão prende-se à forma de cálculo realizada pelo impugnante quando realizou tais estornos.*

*Importante reiterar, que a empresa firmou Acordo de Atacadista para utilização de tratamento tributário específico nas suas operações comerciais, que consta estipulado no Decreto nº 7799/2000. Ou seja, esta norma dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos que indica, não poderão exceder a 10% do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.*

[...]

*O levantamento fiscal constante fls. 14 a 19 contido no CD da fl. 24/26, apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com número da nota fiscal, data, alíquota (12% ou 18%), base de cálculo e ICMS e os valores creditados a maior. No final de cada mês do exercício, têm-se o valor do crédito apropriado pelo autuado, o valor do crédito devido, o valor do estorno apurado, o estorno proporcional, o valor do estorno lançado pelo autuado no seu livro Registro de Apuração do ICMS e o valor da diferença de estorno.*

*Assim, o Autuante adotou o procedimento de apurar o total das entradas tributadas à alíquota de 12% e 18% e sobre este montante aplicou o percentual de saídas com redução de base de cálculo, beneficiadas pelo Decreto nº 7799/00. Este procedimento foi correto, com base na legislação pertinente. Portanto, após ter encontrado o percentual de saídas com benefício do Decreto 7.799/00, estornou a parcela correspondente a 2% ou 8% do crédito excedente, haja vista que só teria direito a 10% de crédito fiscal.*

*A respeito dos valores glosados pela fiscalização, por terem sido escriturados a mais do que o previsto no decreto 7799/00, o Autuante explicou que o Contribuinte tem um sistema de apuração para estornar o crédito do ICMS, baseado no peso das saídas e preços médios das entradas das mercadorias, desprezando o modelo simples e correto estabelecido pelo decreto 7799/00, que é simplesmente, limitar o crédito destacado nas notas fiscais de entradas em 10%, quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%.*

*Analizando detidamente as planilhas retromencionadas, acolho o levantamento fiscal, considerando que no meu entendimento, se encontra em perfeita consonância com a determinação do § 6º do decreto nº 7799/00, não havendo qualquer reparo a ser feito na metodologia aplicada pelo Autuante. Tampouco existe violação ao princípio da não cumulatividade. O defendente leva em consideração a quantidade vendida para encontrar o crédito do ICMS na entrada, aplicando um limite de crédito do ICMS de 10,59%, gerando assim, as diferenças de estornos de créditos encontradas no exercício de 2021.*

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

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

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

[...]

*Impende registrar, que nesse sentido vem sendo prolatadas reiteradas decisões deste CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0314-12/17, JJF 0163-01/18, JJF 0233-04/20.*

[...]

*Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário, às fls. 155 a 169 dos autos, o recorrente, após síntese processual, alega os seguintes motivos para a reforma da Decisão recorrida:

1º) Má interpretação da fiscalização e da Decisão recorrida em relação ao art. 6º do Decreto nº 7.799/00 após majoração da alíquota do ICMS de 17% para 18%, ao limitar créditos do ICMS em 10% e não 10,59%, por se alinhar com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, já que, em 10.12.2015, por meio da Lei nº 13.461/15, que alterou o art. 15, I da Lei nº 7.014/96, majorou a alíquota do ICMS incidente nas operações internas para 18%, cuja majoração de alíquota causou a glosa de créditos em questão, pois, ao 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%, de modo que se mantenha a mesma lógica do Decreto.

Salienta que 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, se manter o entendimento da fiscalização, o percentual para apuração dos créditos do imposto estadual passa a ser menor do que a alíquota efetiva aplicável na tributação das saídas, o que viola o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Transcreve o art. 29, § 8º da Lei nº 7.014/96 e o art. 312, § 1º do RICMS/BA que limita o percentual do estorno de créditos de ICMS deve corresponder à carga tributária prevista para a redução da base de cálculo da operação subsequente, logo, em consequência, a própria legislação lhe autoriza a manter o crédito correspondente a 10,59%, nas entradas das mercadorias a serem objeto de saídas posteriores tributadas com base na alíquota efetiva de 10,59%.

Assim, defende que a fiscalização exige valores de ICMS com base em equivocada interpretação do Decreto nº 7.799/00, de forma desconectada com a legislação estadual e com toda a legislação constitucional e federal que disciplinam a não-cumulatividade do ICMS, devendo ser reformada a Decisão recorrida, julgando o Auto de Infração improcedente.

2º) Em outra vertente, o recorrente alega ser indevida a exigência de estorno de créditos quanto a saídas interestaduais não beneficiadas pela redução da base de cálculo do art. 6º do Decreto nº 7.799/00, eis que tanto a fiscalização quanto a Decisão recorrida deixaram de considerar que parte das saídas é tributada integralmente pelo ICMS, sem aplicação de qualquer dos benefícios fiscais previstos no Decreto nº 7.799/00, que apenas exige o estorno em relação a mercadorias efetivamente beneficiadas e, em consequência, não está obrigada a estornar créditos de ICMS em relação a estas mercadorias, do que requer diligência para comprovação, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Estadual.

3º) Subsidiariamente, alega erro na apuração dos valores exigidos eis que a fiscalização calculou os estornos de créditos em relação a todas as entradas de mercadorias, sem confirmar se as respectivas saídas posteriores eram beneficiadas por alguns dos incentivos fiscais previstos no Decreto nº 7.799/00 e sem considerar os valores estornados pelo recorrente, ainda que após a confirmação da ocorrência das saídas beneficiadas por alguns dos incentivos fiscais, especialmente nas situações em que as saídas beneficiadas ocorreram em período de apuração diverso ao da entrada da mercadoria, do que cita como paradigma o PAF nº 279459.0017/19-9.

Assim, diante de tais considerações, requer que o Recurso Voluntário seja provido e o Auto de Infração seja julgado improcedente ou, subsidiariamente, a redução da exação nos termos da diligência pleiteada e, finalmente, indica o endereço do patrono para recebimento de intimações.

Registra a presença na sessão de videoconferência, Sra. Luiza de Castro Mojica que acompanhou o julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para modificar a Decisão da 1ª Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o débito de R\$ 4.289.707,97 sob a acusação de o sujeito passivo ter deixado de efetuar estorno de crédito de ICMS

proporcional às saídas ocorridas com redução de base de cálculo, conforme estabelecido no art. 6º do Decreto nº 7.799/00, que limita o crédito destacado nas notas fiscais de entradas em 10%, quando da aquisição com alíquota igual ou superior a 12%, conforme planilhas e mídia às fls. 14 a 19 e 24 dos autos.

De início, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, **indefiro** o pedido de diligência para exame do critério adotado pelo recorrente, quanto: *i*) glosa dos valores dos créditos corretamente aproveitados na entrada de mercadorias que foram objeto posteriores de saídas interestaduais, sem redução da base de cálculo e *ii*) descon sideração dos créditos já estornados, ainda que no momento da futura operação de saída, pois, nos termos do art. 147, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, considero suficientes para minha convicção os elementos contidos nos autos, conforme veremos quando da análise das razões de mérito.

No mérito, quanto à pretensão recursal para manter o crédito correspondente a 10,59% nas entradas das mercadorias a serem objeto de saídas posteriores tributadas com base na alíquota efetiva de 10,59 %, sob entendimento de que, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, após majoração da alíquota do ICMS de 17% para 18%, por meio da Lei nº 13.461/15 que alterou o art. 15, I da Lei nº 7.014/96, ao aplicar o redutor de 41,176% sobre a base de cálculo e a alíquota de 18%, tem-se uma alteração carga efetiva praticada nas saídas de mercadorias pelos beneficiários do Decreto nº 7.799/00 de 10% para 10,59%, **há de ressaltar** que:

1. Nos termos do art. 1º do aludido Decreto, nas operações de saídas internas de estabelecimentos beneficiados, **a base de cálculo** das mercadorias **poderá ser reduzida em 41,176%**.
2. Já seu art. 6º previa que os créditos fiscais das mercadorias vinculadas a operações subsequentes pelo benefício **não poderão exceder a 10%** do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição das mercadorias.
3. Por sua vez, nos termos do art. 111, II do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, sendo pacífico que a redução da base de cálculo é uma isenção parcial.

Portanto, em que pese a lógica dos números demonstrados pelo recorrente, não há previsão legal para o aproveitamento do crédito fiscal no percentual de 10,59% das mercadorias adquiridas, sob a justificativa da majoração da alíquota do ICMS de 17% para 18% nas operações internas de saídas, até porque a legislação não trata de uma carga tributária específica, supostamente de 10%, mas, sim, **de uma redução da base de cálculo de 41,176%**, logo, inexistindo qualquer afronta ao princípio da não cumulatividade, eis que, a partir do momento que a carga tributária interna foi majorada de 17% para 18% e a relação pela compensação entre os créditos e débitos também foi alterada, resultando numa maior carga tributária, linha lógica que **se aplica também** ao benefício fiscal, o qual, repita-se, deve-se interpretar literalmente, ou seja, o crédito fiscal **não poderá exceder a 10%**.

No tocante à alegação recursal de ser indevida a exigência de estorno de créditos quanto a saídas interestaduais não beneficiadas pela redução da base de cálculo do art. 6º do Decreto nº 7.799/00, eis que descon siderou parte das saídas tributadas integralmente pelo ICMS, sem aplicação de qualquer dos benefícios fiscais previstos no Decreto nº 7.799/00, que apenas exige o estorno em relação a mercadorias efetivamente beneficiadas e, em consequência, não está obrigada a estornar créditos de ICMS em relação a estas mercadorias, do que requer diligência para comprovação, sob pena de enriquecimento ilícito da Fazenda Estadual, **também** não há de prosperar, pois, no caso específico, o art. 2º do Decreto nº 7.799/00 prevê o crédito presumido de ICMS, equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com qualquer mercadoria, como estorno parcial de débito do imposto incidente nas *operações interestaduais* de saídas, com carga tributária correspondente à alíquota de 12%, em decorrência da limitação inicial dos créditos fiscais a 10% do valor da operação utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição das mercadorias (art. 6º, Decreto nº 7.799/00), cujo direito ao crédito presumido não se mistura ao objeto da acusação fiscal de falta de estorno de crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias e subsequentes saídas com redução de base

de cálculo, pois, deve ser exercido pelo contribuinte, por ser a escrituração fiscal de sua exclusiva responsabilidade, conforme previsto, à época, no art. 251 do RICMS, além de que as vendas interestaduais tratam-se de fato superveniente às entradas e o lançamento do suposto crédito presumido de ICMS, equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar, ocorre em momentos diversos entre si.

**Ademais**, quanto à alegação de que a fiscalização calculou os estornos de créditos em relação a todas as entradas de mercadorias, sem confirmar se as respectivas saídas posteriores eram beneficiadas por alguns dos incentivos fiscais previstos no Decreto nº 7.799/00 e sem considerar os valores estornados pelo recorrente, ainda que após a confirmação da ocorrência das saídas beneficiadas por alguns dos incentivos fiscais, especialmente nas situações em que as saídas beneficiadas ocorreram em período de apuração diverso ao da entrada da mercadoria, do que cita como paradigma o PAF nº 279459.0017/19-9, **atestamos** descaber razão ao apelante, pois, conforme se constata à fl. 8 dos autos, **mensalmente**, do total do “*ESTORNO ICMS CALCULADO pelo LIMITE CRÉDITO 10% - SEFAZ*”, apurou-se os percentuais de saídas com crédito presumido, encontrando-se “*VR. LIMITE CRÉDITO 10% x % SAÍDAS COM BENEFÍCIO = VALOR A ESTORNAR*”, o qual comparado ao “*ESTORNO ICMS conforme LANÇADO NA EFD e PLANILHAS ELABORADAS – BRF*”, resultou no “*VR. a RECOLHER*”, lançado na peça vestibular, o que, ao contrário do que alega o recorrente, demonstra que considerou os créditos presumidos e também os estornos ICMS lançados pelo contribuinte.

Diante de tais considerações, corroboro com a Decisão recorrida, conforme excertos a seguir:

[...]

*O levantamento fiscal constante fls.14 a 19 contido no CD da fl.24/26, apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com número da nota fiscal, data, alíquota (12% ou 18%), base de cálculo e ICMS e os valores creditados a maior. No final de cada mês do exercício, têm-se o valor do crédito apropriado pelo autuado, o valor do crédito devido, o valor do estorno apurado, o estorno proporcional, o valor do estorno lançado pelo autuado no seu livro Registro de Apuração do ICMS e o valor da diferença de estorno.*

*Assim, o Autuante adotou o procedimento de apurar o total das entradas tributadas à alíquota de 12% e 18% e sobre este montante aplicou o percentual de saídas com redução de base de cálculo, beneficiadas pelo Decreto nº 7799/00. Este procedimento foi correto, com base na legislação pertinente. Portanto, após ter encontrado o percentual de saídas com benefício do Decreto 7.799/00, estornou a parcela correspondente a 2% ou 8% do crédito excedente, haja vista que só teria direito a 10% de crédito fiscal.*

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## 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 279459.0030/22-5, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$ 4.289.707,97**, 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, 07 de fevereiro de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS