

A. I. Nº - 207351.0106/13-3  
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - PEDRO GOMES CARNEIRO e JUAREZ ALVES DE NOVAES  
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL  
INTERNET - 19/12/2013

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF Nº 0229-05/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. OPERAÇÕES DE ENTRADAS, CUJAS SAÍDAS CORRESPONDENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. Demonstrada as saídas com redução de base de cálculo e não com a alíquota de 7%, prevista para produtos da cesta básica. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 16/09/2013, exige ICMS no valor histórico de R\$ 91.847,93 em razão de o sujeito passivo deixar 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. Consta ainda que, conforme demonstrado no anexo 01, 03 e 05, o contribuinte aproveitou crédito nas entradas de embalagem de leite em pó, em magnitude superior a carga tributária nas operações de saídas, beneficiadas com redução de base de cálculo, resultando em carga tributária de 7%. Multa de 60%.

O sujeito passivo, às fls. 42 a 65, aduz que, apresenta suas alegações de defesa, ao longo das folhas 42 a 65 dos autos, conforme alinha o autuante em sua informação fiscal, estruturadas em cinco itens:

- 1 - *Decadência: extinção parcial do crédito tributário com base no artigo 150, § 4º, do Código tributário Nacional;*
- 2 - *Sistemática de apuração do ICMS e o princípio da não-cumulatividade;*
- 3 - *Casos de vedação ou estorno de créditos de ICMS: isenção ou não-incidência;*
- 4 - *Natureza impositiva do Convênio ICMS 128/94;*
- 5 *Entendimento do STF sobre as peculiaridades próprias dos produtos da cesta básica;*

No que tange a decadência, afirma que teve ciência do Auto de Infração nº 207351.0106/13-3, lavrado para glosa de créditos de ICMS aproveitados pelo seu estabelecimento em Itabuna decorrente de operações realizadas entre janeiro a dezembro de 2008. Contudo, parte da cobrança relativa ao período mencionado foi extinta pela decadência, uma vez que transcorreram mais de 5 anos entre o aproveitamento dos créditos e sua glosa, por meio da lavratura do Auto de Infração.

Entende que, em vista da data em que teve ciência do Auto de Infração, a Fiscalização somente poderia ter glosado créditos de ICMS aproveitados pela Requerente de 16.9.2008 em diante, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (“CTN”):

“Art. 150. (...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

Afirma que, nesse caso, a “ocorrência do fato gerador” consiste no aproveitamento de créditos de ICMS supostamente não aceitos pela Fiscalização. Como nesses 5 anos o Fisco Baiano permaneceu inerte no que se refere à parte dos créditos aproveitados pela Requerente (e glosados agora pela autuação), houve homologação tácita desta parcela do lançamento tributário, nos termos do dispositivo transcrito acima, de modo que o crédito tributário relativo ao período de 31.1.2008 a 15.9.2008 foi extinto pela decadência e não mais poderia ser lançado pela Fiscalização.

Consigna que nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) pacificou entendimento de que, nos casos em que o Fisco considera que há recolhimento a menor do ICMS devido nas operações promovidas pelo contribuinte, aplica-se o prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN:

**“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPÓSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).”**

(...)

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

3. [...] ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN’ (AgRg nos EREsp. 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 10.4.2006).

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despiciendo se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. *Agravo regimental não provido.*”

(STJ, Primeira Seção, Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.199.262/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, publicado no DJe de 7.11.2011)

Aduz que, como se pode notar, a jurisprudência do STJ é uníssona ao considerar, com base no artigo 150, § 4º, do CTN, que o Fisco tem 5 anos contados a partir da data da ocorrência do fato imponível para cobrar débitos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, desde que o contribuinte (i) não tenha agido com dolo, fraude, ou simulação ou (ii) tenha havido pagamento antecipado do tributo no período a que se refere a cobrança. É evidente que a Requerente atende aos dois requisitos. Com efeito, (i) não há que se cogitar dolo, fraude ou simulação na conduta da Requerente, haja vista que o aproveitamento de créditos de ICMS se deu com base na própria legislação do ICMS; e (ii) a Requerente recolheu valores de ICMS aos cofres públicos nos meses de janeiro a dezembro de 2008, de modo a não deixar dúvidas de que houve pagamento antecipado de parte do tributo devido.

Quanto à sistemática de apuração do ICMS e o princípio da não-cumulatividade, alega ter direito à manutenção integral dos créditos nas operações com produtos da cesta básica decorre do

princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal (“CF”):

“Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

*§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:*

*I. - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”*

Alude que a não-cumulatividade do ICMS também está prescrita na Lei Complementar nº 87, de 13.9.1996 (“LC 87/96), em que estão previstas as mesmas hipóteses de exceção à observância dessa sistemática:

“Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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.”

Argui que a norma constitucional está reproduzida no artigo 114 do RICMS/BA, que também assegura a não-cumulatividade como regra fundamental do ICMS:

“Art. 114. O ICMS é não-cumulativo, devendo-se compensar o que for devido em cada operação ou prestação realizadas pelo contribuinte com o imposto anteriormente cobrado por este ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente às mercadorias entradas ou adquiridas ou aos serviços tomados, de modo que o valor a recolher resulte da diferença, a mais, entre o débito do imposto referente às saídas de mercadorias e às prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento e o crédito relativo às mercadorias adquiridas e aos serviços tomados, levando-se em conta o período mensal ou a apuração por espécie de mercadoria ou serviço, conforme o regime adotado”.

Em relação à vedação ou de estorno de créditos de ICMS: isenção ou não-incidência, afirma que as únicas hipóteses em que não é admitido o crédito de ICMS estão previstas no artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF:

“Art. 155. (...)

(...)

*§ 2º. O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte:*

(...)

*II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:*

*a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;*

*b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.”*

Que de acordo com a CF, devem ser estornados os créditos relativos às operações anteriores, apenas na hipótese de a saída posterior ser isenta ou não tributada. Nesse aspecto, a CF é taxativa. Por isso, exceção feita a esses casos, qualquer exigência de estorno dos créditos relativos a operações anteriores é inconstitucional.

Argumenta que, no caso em análise, tendo em vista que as operações com produtos da cesta básica estão beneficiadas com redução de base de cálculo – de tal forma que a alíquota efetiva resulte em 7% –, e que essa modalidade de benefício é diferente da isenção e da não incidência, a única conclusão a que se pode chegar é que esse caso não está abrangido pelo artigo 155, § 2º, inciso II, da CF, razão pela qual não há que se falar em estorno de créditos. Não obstante, distorcendo o alcance da norma constitucional, os artigos 35-A, inciso I, alínea “a” e 100, inciso II,

do RICMS/BA, determinam a obrigatoriedade de estorno de parte do crédito de ICMS nas aquisições de produtos que compõem a cesta básica e que são vendidos com redução de base de cálculo. Não há dúvidas, portanto, de que essas normas afrontam o princípio constitucional da não-cumulatividade, uma vez que a legislação do Estado da Bahia pretende vedar a utilização do crédito em hipótese descabida, já que tenta equiparar a redução da base de cálculo à isenção.

O que a norma baiana fez, segundo a autuada, foi criar uma nova hipótese de restrição de apropriação de créditos de ICMS. Isso porque a redução de base de cálculo, que não se confunde em hipótese alguma com a isenção, não está prevista na CF, e tampouco na LC 87/96, como hipótese de exceção ao princípio da não-cumulatividade do imposto.

Conclui, assim, que a redução da base de cálculo para fins de apuração do ICMS difere da isenção e da não incidência. Quando se trata de redução da base de cálculo, o ICMS é efetivamente devido, embora o seja sobre uma base de cálculo reduzida, o que leva à aplicação de alíquota efetiva inferior à alíquota nominal.

Assegura que esse argumento é plenamente confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”). No julgamento do Recurso Extraordinário nº 161.031/MG, o seu Plenário decidiu que a vedação ao crédito é admitida apenas nos casos de isenção ou não incidência:

*“ICMS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – MERCADORIA USADA – BASE DE INCIDÊNCIA MENOR – PROIBIÇÃO DE CRÉDITO – INCONSTITUCIONALIDADE.*

*Conflita com o princípio da não-cumulatividade norma vedadora da compensação do valor recolhido na operação anterior. O fato de ter-se a diminuição valorativa da base de incidência [i.e., redução da base de cálculo] não autoriza, sob ângulo constitucional, tal proibição. Os preceitos das alíneas ‘a’ e ‘b’ do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal somente têm pertinência em caso de isenção ou não-incidência, no que voltadas à totalidade do tributo, institutos inconfundíveis com o benefício fiscal em questão.”*

*(STF, Pleno, Recurso Extraordinário nº 161.031/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, publicado no DJ de 6.6.1997)*

Menciona também à decisão proferida pela Primeira Turma do STF no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 418.412/RS. Assim, afirma que o Auto de Infração tal como lavrado fere frontalmente a CF, uma vez que o direito ao crédito de ICMS somente pode ser limitado quando as saídas posteriores são isentas ou não tributadas. Como a redução da base de cálculo não se confunde com essas figuras, não se pode pretender obstar o direito ao crédito neste caso, sob o risco de se ofender a CF e a LC 87/96. A distinção entre a “redução da base de cálculo” ou “redução de alíquota” e a “isenção” também já foi amplamente discutida pelo STF, tendo a sua jurisprudência se mantido firme em reconhecer que essas figuras não se confundem. Aliás, o STF vai além e considera que nem mesmo a “alíquota zero” se confunde com a “isenção”. Daí a inconstitucionalidade da equiparação de redução da base de cálculo com isenção para fins da imposição da vedação a créditos:

*(i) “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO. VEDAÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA. Lei estadual. Benefício fiscal outorgado ao contribuinte. Crédito decorrente da redução da base de cálculo do tributo. Vedações. Impossibilidade. A Constituição Federal somente não admite o lançamento do crédito nas hipóteses de isenção ou não-incidência. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.”*

*(STF, 2ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 240.395-RS, Relator Ministro Maurício Correa, julgado em 28.5.2002)*

*(ii) “Agravo regimental em recurso extraordinário. 2. Tributário. Estorno proporcional de créditos de ICMS decorrentes de isenção parcial. Princípio da não-cumulatividade. Art. 155, § 2º, II, ‘a’ e ‘b’, da Constituição Federal. 3. Decisão proferida em conformidade com orientação do Supremo Tribunal Federal. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.”*

*(STF, 2ª Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 154.179-2-SP, Relator Ministro Gilmar Mendes, julgado em 3.8.2004)*

*(iii) “4. Conforme preceitua o artigo 155, § 2º, II, ‘a’, da Carta da República, somente os casos de isenção ou de não incidência ‘não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes’, não inserida nessa vedação a hipótese de redução da base de cálculo.”*

(*STF, Decisão Monocrática no Recurso Extraordinário nº 367053/RS, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 18.10.2004*)

Afirma não restar dúvidas de que a exigência fiscal de ICMS fundada na acusação de falta de estorno proporcional de créditos nas aquisições de produtos que compõem a cesta básica é absolutamente improcedente, pois contrária à não-cumulatividade do ICMS.

Quanto a Natureza impositiva do Convênio ICMS 128/94, afirma que relação aos produtos da cesta básica, o Convênio ICMS 128/94, determina que “*ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica*”.

Alude que o Estado da Bahia, por meio do RICMS/BA, determinou a redução da carga tributária do ICMS nas operações internas com as mercadorias que compõem a cesta básica, de tal forma que a incidência do ICMS ocorre sob uma alíquota efetiva de 7%. Por outro lado, os artigos 35-A, inciso I, alínea “a” e 100, inciso II, do RICMS/BA, determinam que o contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que a mercadoria entrada no estabelecimento gozar de redução da base de cálculo na operação subsequente, hipótese em que o estorno será proporcional à redução. Com base nos referidos dispositivos, a Fiscalização exige o imposto sobre o montante dos créditos que a Requerente teria deixado de estornar.

Destaca que, no entanto, além das evidentes impropriedades já apontadas, essa exigência da Fiscalização Estadual fere a Cláusula Primeira, § 1º, do Convênio ICMS 128/94, que dispõe que os Estados e o Distrito Federal ficam autorizados a deixar de exigir o estorno proporcional dos créditos relacionados a operações sujeitas à redução da carga tributária.

Argui que esse entendimento baseia-se no fato de que, em matéria de convênios interestaduais, não existe distinção entre convênios autorizativos e impositivos, devendo o Estado respeitar o que foi estipulado. Nesse sentido, vale mencionar decisões do STF a respeito:

(i) *“ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVÊNIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80. 1. A Lei Complementar n. 24/75 não admite a distinção entre convênios autorizativos e convênios impositivos. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênio não pode fazer-se por meio de decreto estadual, mas tem de observar o disposto no parágrafo 2. do artigo 2. da referida Lei Complementar. 2. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarada a inconstitucionalidade da expressão ‘bacalhau’ constante do parágrafo 21 que o Decreto 14737, de 15 de fevereiro de 1980, do Estado de São Paulo acrescentou ao artigo 5. do Regulamento do Imposto de Circulação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto 5.410, de 30 de dezembro de 1974, do mesmo Estado.”*

(ii) *“ICM. Isenção concedida por convênio. Revogação pelo Decreto Estadual nº 14.737/80. O Plenário deste Tribunal, ao julgar o RE 97.250, de que fui relator, decidiu, por unanimidade de votos, em caso análogo ao presente, que a ‘Lei Complementar nº 24/75 não admite a distinção entre ‘convênios autorizativos’ e ‘convênios impositivos’. Assim, a revogação de isenção decorrente de convênios não pode fazer-se por meio de decreto estadual, mas tem de observar o disposto no § 2º do artigo 2º da referida lei complementar. Recurso extraordinário não conhecido.”*

(iii) *“ICM. Revogação de isenção concedida por convênio. Esta Corte, a partir do julgamento, pelo Plenário, do RE 96.545, firmou jurisprudência no sentido de que isenção de ICM concedida por convênio não é revogável por Decreto, não se admitindo a distinção entre convênio autorizativo e convênio impositivo. Recurso extraordinário conhecido e provido.”*

Aduz que, dessa forma, não existe a distinção entre convênios “autorizativos” e “impositivos”, pois, a teor do artigo 7º da Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975 (“LC 24/75”) “os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação, inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião [do CONFAZ]”. Por esse motivo, o fato de o Convênio ICMS 128/94 ter se utilizado do termo “autorizados” não implica que os Estados pudessem, a seu bel-prazer, conceder (ou não) a redução da carga tributária para os produtos da cesta básica ou, ainda, estabelecer a manutenção ou determinar o estorno do crédito.

Argumenta que, cabe à Requerente evitar que este caso seja julgado com base em precedente jurisprudencial que não se aplica. Com efeito, há quem sustente que o STF, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 174.478/SP (doc. 8), teria alterado o seu entendimento no que diz respeito ao

direito à manutenção integral dos créditos de ICMS nas operações com produtos da cesta básica. Naquele caso, o STF teria reconhecido a legitimidade do estorno proporcional dos créditos de ICMS em operações com herbicidas. Todavia, essa decisão, a despeito de tratar de questão aparentemente semelhante à que é objeto desta Impugnação, não guarda relação com a exigência do estorno proporcional de créditos relativos às aquisições de produtos que compõem a cesta básica, motivo pelo qual não pode ser utilizada como fundamento para que o Auto de Infração lavrado seja mantido.

Traz decisões dos tributais com análise e seu entendimento, para concluir que, no caso dos produtos da cesta básica, todavia, a redução de tributação autorizada pelo Convênio ICMS 128/94 atinge as operações praticadas entre os comerciantes varejistas e os consumidores finais. Neste caso, há a clara intenção – até mesmo em razão de tais produtos serem de primeira necessidade – de redução do preço das mercadorias ao consumidor final. A redução de tributação na ponta do consumo permite barateamento do preço. Exemplo disso é que o Governo Federal, ocasionalmente, reduz a alíquota do IPI para determinadas categorias de veículos (populares e semelhantes), o que reduz o preço desses bens e aumenta o seu consumo.

Portanto, complementa que, se no caso dos defensivos agrícolas a exigência de estorno do crédito de ICMS não causa impacto no preço, a mesma exigência para os produtos da cesta básica acaba por tornar ineficaz o benefício fiscal, visto que o estorno proporcional dos créditos implicará, necessariamente, anulação da redução de preço das mercadorias a serem vendidas ao consumidor final, que é justamente o objetivo visado por tal benefício.

Menciona, por fim, que a redução da tributação utilizada para os produtos da cesta básica é, na verdade, um mecanismo encontrado pelos Estados para a aplicação de alíquotas seletivas para tais mercadorias. Ou seja, não se trata de uma redução na base de cálculo, mas sim fixação de alíquota incidente sobre os produtos da cesta básica, de forma a aplicar o princípio da seletividade do ICMS já mencionado, o qual tem por fundamento o artigo 155, § 2º, inciso III, da CF. E não há como se equiparar a fixação de alíquota a uma isenção parcial, o que afasta definitivamente essa alegação.

Conclui alinhando os seguintes pedidos:

- (i) *o crédito tributário relativo às operações ocorridas entre 31.1.2008 e 15.9.2008 está extinto pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º e 156, inciso V, do CTN;*
  - (ii) *com base no disposto nos artigos 155, § 2º, inciso I, da CF, e artigos 19 e 20 da LC 87/96, que tratam da não-cumulatividade do ICMS, a Requerente tem direito legítimo ao aproveitamento integral do ICMS incidente nas operações anteriores com produtos que compõem a cesta básica, ainda que o imposto nas operações posteriores seja calculado sobre base de cálculo reduzida;*
  - (iii) *existem apenas duas exceções à regra da não-cumulatividade do ICMS, quais sejam, isenção e não-incidência, as quais não podem, sob hipótese alguma, ser confundidas com a redução da carga tributária aplicável aos produtos da cesta básica. Logo, proibir o aproveitamento de créditos em operações que sejam isentas ou que não sejam tributadas pelo ICMS é absolutamente ilegítimo, por afrontar a não-cumulatividade do imposto;*
  - (iv) *o Convênio ICMS 128/94 impõe aos Estados e ao Distrito Federal vedação à exigência de anulação proporcional dos créditos de ICMS nas operações com produtos da cesta básica sujeitos à redução de base de cálculo do imposto. Por isso, a norma do Estado da Bahia que impõe essa obrigação viola também aquele Convênio ICMS; e*
  - (v) *o STF já se manifestou, mais de uma vez, favoravelmente ao fato de que a questão da redução da base de cálculo dos produtos da cesta básica é peculiar e não pode receber o mesmo tratamento dispensado aos herbicidas no Recurso Extraordinário nº 174.478/SP, o que permite afirmar que a exigência do estorno proporcional dos créditos relativos às aquisições de produtos da cesta básica pela legislação baiana é indevida, até mesmo sob a ótica do STF.*
1. Assim, a Requerente pleiteia seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a esta Impugnação, para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração nº 207351.0106/13-3, com a consequente extinção do crédito tributário.

2. *Subsidiariamente, caso se entenda devido o imposto exigido por meio do Auto de Infração ora impugnado, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente pleiteia seja reconhecida a extinção dos créditos escriturados entre 31.1.2008 e 15.9.2008, em virtude da decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.*
3. *Por fim, a Requerente indica o seguinte endereço para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo: Lobo & de Rizzo Advogados: Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados do Senhor Eduardo Martinelli Carvalho.*

Os autuantes, apresentam a informação fiscal, às fls. 154 a 175 dos autos, afirmando, em relação a argüição de decadência: extinção parcial do crédito tributário com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que a questão é incontroversa. São vários julgados no âmbito do Contencioso na Bahia onde as decisões são pela manutenção da exigência fiscal. Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2008, a Fazenda Pública tem até o dia 31/12/13 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 16/09/2013, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 16/09/2013. Portanto, não houve a alegada decadência. Apresentamos dois acórdãos que pela objetividade e a total aderência à lide, dispensam quaisquer comentários.

No que alude a sistemática de apuração do ICMS e o princípio da não-cumulatividade, argumenta que o sujeito passivo cita a Requerente, parágrafo 27, fl. 51 da PAF, o artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da CF, para afirmar que “*a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação*” (...) “*acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores*”. De pronto, chamamos a atenção para o fato de que a argumentação da autuada ao enveredar pelo questionamento da (in)constitucionalidade do procedimento fiscal, coloca a lide fora da seara administrativa. Contudo, como se trata de matéria farta em julgados nos Tribunais Superiores e reiteradamente decidida em sintonia com procedimento fiscal ora questionado pela Requerente, não nos furtamos a fazer referências que ajudem a esclarecer a questão. De forma bastante clara está pacificado que o instituto da “Redução da Base de Cálculo”, equivale a uma “isenção parcial” assim, é perfeitamente aplicável o estorno de crédito proporcional veja-se as decisões do STF e STJ, passando a reproduzir decisão do RE/174478 de 30/09/2005.

Observa que as decisões dos Tribunais Superiores apresentadas pela Requerente são anteriores a 30/09/2005. Estas decisões foram superadas a partir do RE 174748 (30/09/2005) como visto acima, e a partir de então, as decisões sobre esta matéria passaram a ser uniformes, vindo a ser reconhecida a existência de repercussão geral da questão através do AI 768.491/RS (23/11/2010).

Quanto à natureza impositiva do Convênio ICMS 128/94, afirma que a argumentação da Requerente parte de pressuposto equivocado. A partir do momento que coloca o produto objeto do benefício fiscal da redução da base de cálculo como se fora um produto elencado na relação de produtos que compõem a cesta básica, compromete inapelavelmente toda a sua argumentação. Apenas para reposicionar a discussão a infração ora guerreada é:

“*Infração 01 – 01.05.03*

*Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução da base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução. Conforme demonstrado no ANEXO 01\_05\_03, o contribuinte aproveitou crédito nas entradas de embalagem de leite em pó, em magnitude superior a carga tributária nas operações de saídas, beneficiadas com redução de base de cálculo, resultando em carga tributária de 7%.*”

Leitura mais atenta do RICMS/BA à época da ocorrência, deixaria claro que os chamados produtos da cesta básica são tratados na:

“*SEÇÃO II*

*Das Alíquotas Especiais Aplicáveis às Operações com Produtos da Cesta Básica...*”

*Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*I - 7% nas operações com:*

*a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca;*"

E, que o produto "Leite em pó" não consta dessa relação de "Produtos da Cesta Básica". Alude que, de fato o leite em pó é contemplado com o benefício da redução da base de cálculo no Capítulo IX Seção XI, Sub seção XII artigo 87, XXI do já citado RICMS/Ba. Portanto, é conclusivo que não há falar que o tratamento tributário dispensado a produtos que compõem a cesta básica é o mesmo tratamento dispensado ao produto leite em pó.

Assim, complementa, a citação do Convênio ICMS 128, de 20 de outubro de 1994, não é aderente a presente situação. O Convênio ICMS 128/94 estabelece, para produtos da cesta básica a alíquota de 7%, dispendo ainda sobre a manutenção integral do crédito. Além de o convênio permitir o crédito, há a circunstância de que ele estabelece para tais produtos não uma redução de base de cálculo, mas uma alíquota expressa e específica de 7%, de acordo com o princípio constitucional da seletividade do ICMS (CF, artigo 155, parágrafo 2º, inciso III). Ora, alíquota específica e seletiva, ainda que inferior à estabelecida pelo Senado Federal, não se confunde com redução de base de cálculo. Alíquota específica é tributação à alíquota fixada, e não hipótese de isenção, não incidência, redução de base de cálculo, e nem mesmo benefício fiscal.

Conclui pedido a procedência do lançamento tributário consignado no Auto de Infração tendo em vista que:

*o crédito tributário relativo aos fatos ocorridos entre 1º.1.2008 a 31.12.2008, a Fazenda Pública tem até o dia 31/12/2013, para constituir o crédito, nos termos do artigo "(art. 107-A, I, do COTEB, e art. 965, I, do RICMS-BA), portanto o lançamento foi feito em tempo hábil.*

*(ii) não houve afronta ao princípio da não-cumulatividade. O produto objeto da autuação não compõe a lista de produtos da chamada "cesta básica";*

*(iii) Não há falar em isenção e não incidência quando nos referimos a redução de base de cálculo. O STF através do RE 174.478 e AI 768.491/RS, já pacificou essa questão reconhecendo-a inclusive como de repercussão geral;*

*(iv) o Convênio ICMS 128/94 não se aplica ao caso em questão pois este trata de produtos que compõem a cesta básica e o objeto da autuação não guarda vínculo com a cesta básica;*

*(v) o STF já se manifestou, mais de uma vez, favoravelmente ao fato de que a redução da base de cálculo equipara-se a uma isenção parcial, o que permite o estorno de crédito proporcional,(Recurso Extraordinário nº 174.478/SP);*

Assim, o Preposto Fiscal pleiteia seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a Exigência Fiscal, para que seja julgado totalmente procedente o Auto de Infração nº 207351.0106/13-3, com o consequente pagamento do crédito tributário ali reclamado.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, aponta infração por descumprimento de obrigação principal do ICMS, em razão de o sujeito passivo deixar de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo.

Conforme fizemos constar no relatório, o sujeito passivo se insurge quanto ao lançamento, alinhando arguições em cinco frentes, hora reproduzidas: Decadência: extinção parcial do crédito tributário com base no artigo 150, § 4º, do Código tributário Nacional; sistemática de apuração do ICMS e o princípio da não-cumulatividade; casos de vedação ou estorno de créditos de ICMS: isenção ou não-incidência; natureza impositiva do Convênio ICMS 128/94 e entendimento do STF sobre as peculiaridades próprias dos produtos da cesta básica.

O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência obtida, acerca da autuação, deu-se 16/12/2013, assim, os fatos geradores, relativas às exigências tributárias concernentes aos períodos de 2008, estariam atingidos pela decadência, haja vista que teria sido regularmente intimado do auto de infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos

geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que reiteradamente é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque hermenêutico a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05, 0004-11/06 e 0009-12/08.

O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, os fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, só seriam atingidos pela decadência a partir de primeiro de janeiro de 2014 e as medidas preparatórias para o lançamento, bem como a ciência do Auto de Infração, ocorreram ainda no exercício 2013, com ciência do Auto de infração em 16 de setembro de 2013, não havendo, portanto, a extinção do direito da fazenda pública de exigir o crédito tributário, relativo aos fatos geradores do exercício de 2008.

No que alude aos créditos glosados em razão das saídas subsequentes com redução de base de cálculo, a tese do sujeito passivo se ampara nas disposições constitucionais e infraconstitucionais relativas a não cumulatividade do ICMS, ou seja, entende que a presente exigência fere o princípio na não cumulatividade inerente a esse imposto.

Diferente do que alega o sujeito passivo e das decisões por ele trazidas o STF, através da sua 2ª turma, nos Embargos de Declaração no Agravo de Instrumento, relator Min. Carlos Velloso e, através do Pleno, no Recurso Extraordinário nº 174.478-2, relator Min. Cesar Peluso, adotou o entendimento de que a redução da base de cálculo é espécie de isenção, enquadrada doutrinariamente no conceito de isenção parcial, in verbis:

*“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COMPENSAÇÃO DE ICMS CALCULADO MEDIANTE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. ESTORNO PROPORCIONAL. POSSIBILIDADE. I - O Tribunal reformulou seu entendimento quando do julgamento do RE 174.478/SP, Rel. para o acórdão o Min. Cesar Peluso, entendendo pela impossibilidade da compensação dos créditos relativos à entrada de insumos realizada com redução da base de cálculo, dado que consubstancia isenção fiscal parcial. II - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expostas na Decisão ora atacada, que deve ser mantida. III - Impossibilidade de concessão de efeito suspensivo ao agravo de instrumento, dada a excepcionalidade da medida. IV - Agravo regimental improvido. (AI-AgR 449051 / RS - RIO GRANDE DO SUL AG. REG .NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO: REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INAPLICABILIDADE. I. - Embargos de declaração opostos à Decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, Relator para o acórdão o Ministro César Peluso, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento deste. (AI-ED 497755 / PR – PARANÁ BEM .DECL. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO)”*

Em sua manifestação nos autos do Acórdão nº 0160-12/07, a Procuradoria Estadual, através do Ilustre Procurador do Estado da Bahia, Dr. José Augusto Martins Junior, em parecer, sustenta a legalidade dos estornos de créditos efetuados pela fiscalização, quanto à sua força normativa, por decorrerem diretamente do próprio texto constitucional, sustentando a aplicação imediata e

irrestrita do da Lei Maior, art. 155, § 2º e o inc. II, letras “a” e “b”, em consonância, portanto, com a decisão prolatada pelo STF.

Alinho-me ao entendimento externado no voto em separado, proferido pelo Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, constante do Acórdão nº 0160-12/07, prolatado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, acima já referido, de que a determinação de estorno de crédito relativo à saída com base de cálculo reduzida, constante do RICMS/BA, encontra lastro legal na previsão genérica, contemplada no art. 30 da Lei nº 7.014/96, que, por sua vez, encontra amparo na norma constitucional veiculada através do art. 155, §2º, inc. II, letras “a” e “b” da CF/88, relativamente ao estorno de crédito decorrente de isenção. Segue, in verbis, o art. 30 da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 30. 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:*

*I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;”*

Diante do exposto, em consonância com a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, através do citado acórdão nº 0160-12/07, inexiste a arguida violação ao princípio da não cumulatividade, relativa ao estorno de crédito fiscal de ICMS nas entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução deste tributo, conforme determina o art. 100, Inciso II e Art. 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

No que diz respeito às arguições do sujeito passivo relativas ao Convênio ICMS 128/94, incluindo o leite em pó como constante da cesta básica, não tem amparo, pois tais produtos, da cesta básica, são contemplados com a alíquota de 7%, contudo o produto alvo da presente exigência fiscal, leite em pó, é beneficiado com redução de base de cálculo, conforme se pode observar da legislação a seguir alinhada:

Art. 51, I, “a” RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores:

## *“SEÇÃO II*

*Das Alíquotas Especiais Aplicáveis às Operações com Produtos da Cesta Básica...”*

*Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*I - 7% nas operações com:*

*a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca;”*

Realmente, conforme se pode verificar o produto “Leite em pó” não consta dessa relação de “Produtos da Cesta Básica”.

O Leite em Pó é contemplado com o benefício da redução da base de cálculo no Capítulo IX Seção XI, Sub seção XII artigo 87, XXI do já citado RICMS/97, o que torna a exigência tributária caracterizada fundamentada no aludido ato normativo.

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).*

O Convênio 128/94 é autorizativo para determinar a redução de base de cálculo para uma carga tributária de 7%, também autorizativo para a manutenção dos créditos, a legislação do Estado da Bahia não prevê alíquota para o aludido produto e sim redução de base de cálculo, não prevendo a manutenção dos créditos integrais, e, portanto, a redução proporcional dos créditos das aquisições a ele relacionadas, que, no presente caso, foram as embalagem de leite em pó.

É importante destacar, ainda, que as decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da

ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207351.0106/13-3**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$91.847,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "b", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO- JULGADOR