

**PROCESSO** - A. I. Nº 269140.0012/17-3  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0209-01/17  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/12/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0312-11/18

**EMENTA.** ICMS: CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÃO COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Após apreciação das razões de defesa, é fato inconteste que a legislação tributária estabeleceu que a carga tributária para as operações de saídas internas, na fabricação de produtos alimentícios corresponda a 12% (art. 268, LII, "s", do RICMS-12/BA) e o estabelecimento autuado se apropriou de crédito fiscal superior ao permitido, desconsiderando a regra prevista no §7º do art. 309 do RICMS-12/BA. Negada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime quanto à por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente em função da decisão proferida pela 1ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/06/17, com lançamento de multa no valor de R\$10.637.850,65, em decorrência da seguinte infração:

*Utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, devendo a empresa estornar os referidos créditos. Período de ocorrência: junho a setembro de 2016. Multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a" da Lei 7.014/96.*

Consta adicionalmente na descrição da infração que:

*Esta infração ocorreu quando a empresa adquiriu diversos produtos da NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS, CNPJ 08.334.818/0001/52, no período de junho a setembro de 2016 com carga tributária de 18% e não observou o determinado pelo Artigo 268, inciso LII, alínea "s" do RICMS aprovado pelo Decreto 13.780/12, que estabelece a redução da base de cálculo para uma carga correspondente a 12%, nas saídas da indústria, de produtos alimentícios. A empresa creditou-se indevidamente do valor destacado a maior e não obedeceu ao determinado pelo artigo 309, §7º do decreto 13780/12. Fica a empresa intimada a proceder o estorno dos valores cobrados nesta infração, em sua conta corrente fiscal. Os demonstrativos analíticos e resumo dos créditos indevidos encontram-se anexados ao processo.*

Após analisar a defesa apresentada pela Recorrente e a Informação Fiscal prestada pelo autuante, assim decidiu a 1ª JF, fls. 199/204:

### VOTO

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de utilização indevida de crédito fiscal, que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, sendo imposta multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96.*

*Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante.*

*Verifica-se que não há como prosperar a alegação defensiva de que a Fiscalização indicou apenas genericamente os dispositivos legais da autuação e não motivou devidamente a autuação, implicando cerceamento ao seu direito de defesa. Isto porque, o procedimento fiscal foi conduzido de forma regular e com observância do devido processo legal. O lançamento de ofício foi realizado respeitando as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº B7.629/99, especialmente o*

seu art. 39, e contém todos os elementos que fundamentaram a autuação, cujas cópias foram entregues ao autuado.

Do mesmo modo, não há como prosperar a alegação defensiva de falta de motivação. Isto porque, os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática foram indicados, restando clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido ao erário estadual. Também foi respeitado o devido processo legal, por meio do qual o impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa e do contraditório, conforme fez.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inexistência de qualquer falha ou vício capaz de invalidar o lançamento de ofício em questão. Quanto à diligência, por certo que o contribuinte pode exercer o direito de requerer a sua realização, entretanto, deverá no pedido fundamentar a sua necessidade (art. 145 do RPAF), a fim de que o julgador possa analisar e, se for o caso, deferir ou não o pedido. O impugnante não fundamentou a necessidade de realização de diligência.

No presente caso, considero que os elementos contidos nos autos se apresentam suficientes para formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência.

No mérito, constato que a Fiscalização apurou a utilização indevida de crédito fiscal, no período de junho a setembro de 2016, em razão de apropriação integral dos valores dos créditos destacados nos documentos fiscais de aquisições dos produtos alimentícios, emitidos pela empresa Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda.

Observa-se que os demonstrativos por produtos ingressados no estabelecimento autuado e por documento fiscal eletrônico foram acostados aos autos, servindo de fundamento e suporte para o valor total das operações identificadas como crédito fiscal indevido - em face de ter sido apropriado em 18% em vez de 12% -; valor este que deve ser estornado da conta corrente fiscal do autuado e a respectiva multa aplicada, considerando a existência de saldo credor de ICMS, no momento da escrituração do referido crédito fiscal.

Vale consignar que isso decorreu pelo fato de a legislação do ICMS/BA ter sido alterada para incluir na redução da base cálculo prevista no art. 268, LII, "s", do RICMS-12/BA-12 para as operações de saídas internas de mercadoria, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, dentre outras tantas, a "fabricação de outros produtos alimentícios", de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%. Registre-se que a alteração foi dada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, e efeitos a partir de 01/06/2016.

As razões defensivas, acerca da falta de observação ao princípio da não cumulatividade, devem ser ponderadas à vista da regra acima referenciada, do § 7º do art. 309 do RICMS/BA, ou seja, admissibilidade do crédito fiscal limitada ao valor do imposto corretamente calculado.

Efetivamente, a legislação tributária, por meio do Decreto nº 16.738/16, passou a determinar que a carga tributária para as operações de saídas internas, na fabricação de produtos alimentícios corresponda a 12%, consoante o art. 268, LII, "s", do RICMS-12/BA.

Ocorreu que o autuado procedeu de forma contrária ao disposto na legislação acima referida e apropriou-se de crédito fiscal a mais, oriundo da aquisição de produto beneficiado, de empresa do mesmo grupo empresarial, desconsiderando a regra prevista no § 7º do art. 309 do RICMS-12/BA, abaixo reproduzido:.

"Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

( ... )

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação."

No presente caso, o autuado – Nestlé Brasil Ltda. – estava impedido legalmente de lançar o crédito fiscal calculado com o percentual de 18%, nas aquisições de produtos alimentícios, oriundas da Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., haja vista que esta empresa – Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda. –, de fato, não reduziu a carga tributária no documento fiscal, considerando o incentivo do Programa DESENVOLVE, portanto, tendo o autuado procedido contrariamente ao estabelecido pela legislação do ICMS acima referida.

Conforme a acusação fiscal, a multa imposta de 60% do valor do crédito fiscal utilizado indevidamente decorreu do fato de a apropriação do referido crédito não ter implicado em descumprimento de obrigação principal, considerando que o autuado mantém saldo credor do imposto, sendo a sua conduta infracional concretizada na hipótese prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, a infração é procedente.

*Relevante registrar que a decisão aduzida pela autuante proferida por esta Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão JJF Nº. 0040-01/17, foi submetida a julgamento pela Segunda Instância deste CONSEF, precisamente pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, tendo sido mantida a decisão pela procedência da autuação, conforme o Acórdão CJF Nº 0258-11/17.*

*Relativamente à arguição defensiva de aplicação de multa com efeito confiscatório, cumpre consignar que é vedada a este órgão julgador administrativo a apreciação de inconstitucionalidade da norma, sendo que a multa de 60% aplicada no caso em apreço encontra-se prevista na Lei nº. 7.014/96.*

*No tocante ao pedido de cancelamento ou redução da multa, também não acolho a pretensão defensiva, utilizando como fundamento as mesmas razões aduzidas pelo ilustre Conselheiro que proferiu o Voto Vencedor no Acórdão CJF Nº. 0258-11/17, cuja teor reproduzo abaixo:*

[...]

**VOTO VENCEDOR** (Quanto a redução da multa aplicada)

*Em que pese a boa fundamentação da n.Relatora pelo acolhimento da redução da multa aplicada, discordo do seu posicionamento de que não houve prejuízo ao Erário, conforme passo a expor.*

*O Auto de Infração acusa aplicação da multa de 60%, sobre o valor do crédito fiscal de ICMS escriturado, mas que não repercutiu em falta de recolhimento do ICMS, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$1.008.567,81.*

*Especificamente, como descrito na infração, o sujeito passivo adquiriu em diversas operações o produto "nescau" da Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., CNPJ 08.334.818/0003-14, com destaque de 18% do ICMS, sem observar o previsto no art. 268, "LII", "s" do RICMS/2012 que estabelece redução da base de cálculo para uma carga tributária correspondente de 12%.*

*Como o estabelecimento autuado creditou-se indevidamente do valor destacado a mais no documento fiscal, como previsto na legislação do ICMS, cabe-lhe o direito da utilização do crédito no montante previsto na legislação do imposto, conforme disposto no art. 309, §7º do RICMS BA.*

*Ressalte-se que a fiscalização antes de lavrar o Auto de Infração, intimou o estabelecimento autuado para promover o estorno do crédito que foi objeto da aplicação da multa, o que não foi feito, por o recorrente entender que o crédito fiscal escriturado era legítimo, com amparo no princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, o inc. II, "a" e "b" da Constituição Federal.*

*A mencionada regra matriz do ICMS estabelece que:*

*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 ao 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;*

*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;*

*Ocorre que conforme Decisão proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 174.478-2, foi decidido que "a redução de base de cálculo é uma isenção parcial".*

*Assim sendo, se o art. 268, "LII", "s" do RICMS/2012 estabelece redução da base de cálculo para o produto nescau, que foi objeto da autuação, de forma que se equipare a uma carga tributária correspondente de 12%, isso significa que a diferença entre o percentual normal de 18% e da carga tributária reduzida de 12%, configura uma isenção parcial e legalmente acarretará na anulação do crédito relativo às operações anteriores, conforme previsto no art. 155, §2º, II, "a" e "b" da Constituição Federal.*

*Isto posto, objetivamente com relação ao acolhimento do pedido de redução da multa de 60% aplicada prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7014/96, observo que o § 7º da citada Lei estabelece:*

*As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.*

*Na situação presente, as operações que foram objeto da escrituração a maior do crédito fiscal que tinha direito (limitado ao percentual equiparado da redução da base de cálculo, que equipara-se a uma isenção parcial), em desconformidade com a legislação do ICMS (art. 309, §7º do RICMS/2012), foi escriturada nos livros fiscais próprios e não configura infração com adoção de prática de dolo, fraude ou simulação.*

*Entretanto, tendo escriturado crédito fiscal em valor superior ao que tem direito, implica em compensação com débito do imposto, em montante superior ao previsto na legislação, acarretando em falta de recolhimento do imposto, que é uma das condições previstas no citado §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Há de se levar em conta que mesmo que no período fiscalizado o estabelecimento autuado possua crédito fiscal acumulado em montante superior aos débitos do ICMS do mesmo período, o saldo credor é transportado para o período mensal de apuração subsequente e o montante de crédito fiscal escriturado sem amparo da legislação do imposto, será compensado de débitos no momento que ocorrer a apuração de saldo devedor, implicando em falta de recolhimento do ICMS.*

*Por isso, discordo do posicionamento da n.Relatora ao aplicar o disposto do §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como fundamento para acolher o pedido de redução da multa, tendo em vista a ausência de amparo legal, como acima apreciado.*

*Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo na íntegra a Decisão recorrida.*

*Por derradeiro, no tocante ao pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas para o endereço dos advogados indicados, saliento que inexistem óbices para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, entretanto, o não atendimento não caracteriza nulidade do ato, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com a decisão acima, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 214/24, buscando desconstituir a decisão proferida pela 1ª JF. Pede pela nulidade alegando cerceamento de defesa por não ter sido acatado pedido de perícia, e por isso, fica maculado o direito à ampla defesa.

Quanto ao mérito, sustenta o direito ao crédito pelo princípio da não cumulatividade, pois alega ter se creditado do valor destacado na nota fiscal e não está diante de isenção ou não incidência que justifique o impedimento da tomada total do crédito fiscal.

Alega que no Auto de Infração nº 269197.0014/14-0, os conselheiros votaram contra o lançamento por ser medida inconstitucional já que benefício não é hipótese de isenção.

Que assim exposto, pede pela improcedência do lançamento, e que caso a exigência não seja extinta em sua totalidade, que a multa seja reduzida por ter caráter confiscatório. Ao final de exposições doutrinárias e acrescido de ementas de julgamentos pede o seguinte:

- Dar provimento e declarar nulo o acórdão recorrido por cerceamento de defesa;
- Julgar improcedente o Auto de Infração;
- superados os pedidos de nulidade e improcedência, reduzir a multa para 20% do valor principal;
- Intimar exclusivamente o advogado João Alberto Lopes Júnior no endereço citado na peça de impugnação.

## VOTO

De início, aprecio o pedido de nulidade apresentado pelo Recorrente. A razão apresentada é a negativa da primeira instância em executar diligência solicitada, e que aliás, sequer foi repetido o pedido neste Recurso. Obviamente não há qualquer necessidade de diligência, visto não se apontar quaisquer erros materiais para investigação, havendo tão somente uma questão de direito a se julgar. Negado o pedido preliminar de nulidade.

No mérito, o Recorrente sustenta que tem direito ao crédito por conta do princípio da não

cumulatividade, pois apenas usou o valor destacado na nota fiscal, que benefício fiscal não é isenção e que já houve julgamento do mesmo teor decidido por voto de qualidade neste Conselho de Fazenda, contra o mesmo contribuinte.

O voto recorrido fundamentou-se nos seguintes pontos:

1. Foi apropriado em 18% em vez de 12% e considerando a existência de saldo credor de ICMS, no momento da escrituração do referido crédito fiscal, lançou-se a multa prevista em lei.
2. Que a legislação do ICMS/BA foi alterada para incluir na redução da base cálculo prevista no art. 268, LII, "s", do RICMS/12 para as operações de saídas internas de mercadorias, realizada por estabelecimento industrial situado neste Estado, desde que por ele produzida, dentre outras tantas, a "fabricação de outros produtos alimentícios", de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%. Registre-se que a alteração foi dada pelo Decreto nº 16.738, de 20/05/16, e efeitos a partir de 01/06/2016, e o lançamento se deu a partir desta data, portanto após a alteração legal.
3. Que pelo § 7º do art. 309 do RICMS/BA 2012, a admissibilidade do crédito fiscal é limitada ao valor do imposto corretamente calculado:

*§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

4. Por fim, que conforme a acusação fiscal, a multa imposta de 60% do valor do crédito fiscal utilizado indevidamente decorreu do fato de a apropriação do referido crédito não ter implicado em descumprimento de obrigação principal, considerando que o autuado mantém saldo credor do imposto.

O Recorrente trouxe em seu Recurso, voto vencido do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, que teceu argumentos, que praticamente são uma repetição dos fundamentos do Recurso, conforme transcrição do trecho abaixo:

*O Contribuinte argumenta que a presente exação não observa o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, que se encontra insculpido no § 2º do Art. 155 da CF/88, bem como que, incentivo fiscal a que se refere o Auto de Infração, consiste na concessão de crédito presumido de ICMS, e, como já discutido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, este benefício, não se confunde com isenção e não incidência, e, portanto, não viabiliza o estorno do crédito do imposto já escriturado. Corretíssima as teses do Contribuinte. Também considero absolutamente ilegítima a exação imposta, uma vez que, não há na Lei nº 7.014/96 qualquer artigo que possibilite a exação nos termos lançados. Ademais, tanto a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 só excepcionam o crédito nos caso de isenção ou não incidência do imposto, o que, ao meu ver, não se confunde com o benefício fiscal concedido.*

*Realmente, constato que nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Recorrente, não há qualquer informação fiscal sobre seu benefício. E nem poderia, pois trata-se de um tratamento tributário pessoal concedido pelo Estado, que não atinge a terceiros, já que é uma concessão específica para com um único Contribuinte, após a análise de cada situação individual. Sem essa informação, não há como se compelir a Recorrente a investigar os benefícios fiscais que os seus fornecedores possuem, sem que isso viole o sigilo fiscal do fornecedor. Trata-se em situação completamente teratológica que não pode ser tolerada no âmbito administrativo. Por fim, vejo que o crédito adquirido estava regularmente escriturado no documento fiscal, logo, faz jus o contribuinte o seu aproveitamento, conforme determina a própria legislação. Salvo as exceções previstas na Constituição Federal, entendo ser contra legem estornar crédito tributário de um contribuinte que adquiriu, de maneira lícita, produtos de indústria, quando não há nos documentos fiscais, qualquer informação que lastreie se essas operações eram acobertadas por benefício. Além de ser irrazoável, é desproporcional e flagrantemente ilegal.*

Assim colocados, os argumentos do voto recorrido, e do voto vencido na segunda instância deste Conselho, tenho a ponderar o seguinte:

1. Que o benefício fiscal pela redução da base de cálculo, não caracteriza isenção parcial e nem incidência e, portanto, faz jus ao lançamento integral do crédito.

Ora, tal argumento não encontra amparo no âmbito judiciário, pois tem reconhecimento na

suprema corte, conforme transcrição de julgamento abaixo, não tendo porque encontrar amparo na instância administrativa:

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. CESTA BÁSICA. LEI 8.820/89 DO RS. SISTEMA DE BASE DE CÁLCULO REDUZIDA. CONFIGURAÇÃO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 174.478/SP, rel. p/ o acórdão o Min. Cezar Peluso, DJ 30.09.2005), ao apreciar questão similar à destes autos, assentou que a redução da base de cálculo do ICMS corresponderia a uma isenção parcial, possibilitando o estorno proporcional do tributo, e que tal compensação não afronta o princípio da não-cumulatividade. Se a operação sujeita à incidência do ICMS tem sua base de cálculo reduzida, sendo apenas parte do valor da mercadoria tributada, a hipótese é de isenção parcial. - As restrições ao creditamento integral impostas pela Lei Estadual nº 8.820/89 e pelo art. 34, I e II, do Livro I, do RICMS, em relação às saídas de produtos com base de cálculo reduzida (cesta básica), não configuram violação ao princípio da não-cumulatividade, pois a própria Constituição exclui a possibilidade de compensação, anulando-se proporcionalmente o crédito relativo às operações anteriores (§ 2º, II, 'a' e 'b', do art. 155). Ao concluir pela constitucionalidade do Dec. 41.498/96 que vedou à recorrente o aproveitamento integral do crédito relativo ao ICMS incidente sobre os produtos que compõem a cesta básica - e afirmar que, no caso, ocorreu 'uma isenção parcial do imposto a que se chegou por meio de redução da base de cálculo', o acórdão recorrido não divergiu da orientação recentemente adotada pelo*

*Plenário desta Corte, no julgamento do RE 174.478, Rel. orig. Min. Marco Aurélio, (RE 438785 AgR-ED-EDv, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 19/10/2010, publicado em DJe-213 DIVULG 05/11/2010 PUBLIC 08/11/2010)*

2. Foi justificado no voto vencido, que nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Recorrente, não há qualquer informação fiscal sobre seu benefício e que sem essa informação, não há como se compelir a Recorrente a investigar os benefícios fiscais que os seus fornecedores possuem, sem que isso viole o sigilo fiscal do fornecedor.

Vejamos, todas as notas fiscais são oriundas da empresa NESTLÉ NORDESTE para a NESTLÉ BRASIL LTDA., que foi autuada. São empresas do mesmo grupo, uma que atua como indústria e a outra como atacadista, não sendo admissível que a empresa autuada desconheça os benefícios fiscais concedidos a uma outra com os mesmos controladores.

3. Que o crédito adquirido estava regularmente escriturado no documento fiscal, logo, faz jus o contribuinte o seu aproveitamento, conforme determina a própria legislação e entende ser contra *legem* estornar crédito tributário de um contribuinte que adquiriu, de maneira lícita, produtos de indústria, quando não há nos documentos fiscais, qualquer informação que lastreie se essas operações eram acobertadas por benefício e que além de ser irrazoável, e desproporcional, é flagrantemente ilegal.

Neste caso, percebe-se que os fundamentos do voto vencido nesta segunda instância é absurdamente frágil, pois o fato do crédito estar regularmente escriturado não traz qualquer legalidade à procedência do crédito fiscal, pois é condição *sine qua non*, que esteja nos termos e condições que a lei determina, além do que, o fato do contribuinte não ter destacado o benefício fiscal, não poder ser utilizado como argumento de boa fé, por se tratar, como já esclarecido, de empresas do mesmo grupo.

Evidente que os argumentos do voto vencido nesta segunda instância, estão desprovidos de sustentação quanto à legalidade e razoabilidade. Conforme informação fiscal de fl. 192, as duas empresas funcionam em simbiose, no mesmo ambiente, de forma contígua, e a indústria remetente é detentora do programa DESENVOLVE, com benefício de redução do imposto a pagar, da ordem de 90%, pagando apenas a diferença de 10%.

Após apreciação das razões de defesa, é fato inconteste que a legislação tributária estabeleceu que a carga tributária para as operações de saídas internas, na fabricação de produtos alimentícios corresponda a 12% (art. 268, LII, "s", do RICMS-12/BA) e o estabelecimento autuado se apropriou de crédito fiscal superior ao permitido, desconsiderando a regra prevista no §7º do art. 309 do RICMS-12/BA.

Quanto ao pedido de redução da multa para o patamar de 20%, a primeira instância negou,

considerando ser descumprimento de obrigação acessória. Embora a situação peculiar do lançamento de multa por não se considerar *a priori*, descumprimento de obrigação principal, há quem considere, que tal situação só não ocorreu pelo fato do crédito indevido ser adimplido por outros créditos, o que enseja a interpretação de que houve descumprimento de obrigação principal, e assim considerando, esta Câmara não tem competência para reduzir a multa.

Contudo, ainda que se entenda ser descumprimento de obrigação acessória, em que há competência deste Conselho para redução, não vejo as condições objetivas para concessão de tal pedido, nos termos do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, no artigo abaixo reproduzido:

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*

É notório que a empresa praticou o ato que era sabidamente ilegal, em desconformidade com a legislação estadual, já que inclusive foi autuada em outras oportunidades pela mesma razão, concorrendo ainda com o fato da empresa fornecedora, sendo do mesmo grupo empresarial já dispor de benefício fiscal imenso, e mesmo assim, a empresa não estornou o crédito fiscal, insistindo na manutenção do crédito por se achar no direito, embora a jurisprudência administrativa e judicial apontem em sentido inverso, o que evidencia que o lançamento do crédito indevido foi efetuado com perfeita consciência de que a legislação tributária não permite, além do que, a própria insistência no direito ao crédito, por si, já denuncia que a empresa agiu de forma dolosa, ou seja, intencional. Assim, denego o pedido de redução da multa.

Quanto ao pedido que sejam encaminhadas as intimações para o endereço dos advogados indicados, a forma de intimação encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99, o que não impede a Administração de atender ao pedido, contudo ressalvado o direito de intimar o contribuinte diretamente, sem qualquer prejuízo processual.

Face ao exposto, entendo que os argumentos do voto recorrido são por demais satisfatórios, e assim NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração PROCEDENTE.

#### **VOTO EM SEPARADO - FERNANDO**

Em relação a multa aplicada de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, em que pese o nobre Relator consignar em seu voto que:

*Embora a situação peculiar do lançamento de multa por não se considerar a priori, descumprimento de obrigação principal, há quem considere, que tal situação só não ocorreu pelo fato do crédito indevido ser adimplido por outros créditos, o que enseja a interpretação de que houve descumprimento de obrigação principal, e assim considerando, esta Câmara não tem competência para reduzir a multa.*

Peço *venia* para expor meu entendimento de que a previsão contida no referido dispositivo legal estabelece a multa de 60% do valor do crédito fiscal, por existir saldo credor de ICMS superior ao valor indevido do crédito fiscal, logo, em consequência, não há mais que exigir o valor do imposto, mas, apenas o correspondente estorno do valor indevidamente creditado, mantendo a multa de 60%.

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*[...]*

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:*

- a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;*
- b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação;*
- c) na transferência irregular de crédito fiscal a outro estabelecimento;*

O fato de o contribuinte possuir saldo credor do ICMS superior ao valor indevidamente creditado

e reclamado, ensejou a figura da *compensação* entre direito e obrigação tributária, porém, tal fato não descaracteriza a penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal.

Tanto é que no próprio inciso já prevê a situação de não importar (resultar) em descumprimento de obrigação principal, o que por si já denota tratar-se de obrigação principal, porém, não ensejando em valor a exigir, diante de crédito a favor do contribuinte em valor superior.

O Código Tributário Nacional dispõe o seguinte sobre obrigação tributária principal ou acessória:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Por sua vez, os artigos 114 e 115 do CTN estipulam como fato gerador das obrigações, o seguinte:

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Portanto, no caso concreto, a obrigação é principal pois o contribuinte tem por dever o pagamento do tributo, decorrente do crédito indevido do ICMS, cujo pagamento não ocorreu em decorrência da compensação do valor exigido, que é a extinção de duas obrigações, cujos credores são ao mesmo tempo devedores um do outro, conforme previsto no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O mesmo se verifica em relação à caracterização de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal na hipótese legal prevista no art. 42, II, “f”, da mesma Lei nº 7.014/96, aplicada na situação em que o contribuinte se apropria de crédito fiscal indevido e não há saldo credor de ICMS superior ao valor exigido, deixando de ocorrer a figura da compensação e, em consequência, resultando em descumprimento de obrigação principal, ou seja, valor a recolher.

Contudo, em ambas hipóteses resta caracterizada a mesma situação de descumprimento de obrigação tributária principal, sendo paradoxal considerar de modo diversos situações idênticas de ilicitude fiscal.

Diante de tais considerações, me filio apenas ao entendimento do i. Relator de que se trata de “... *descumprimento de obrigação principal, e assim considerando, esta Câmara não tem competência para reduzir a multa*”, para concluir pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à redução da multa)**

Em que pese a convicção dos julgadores anteriores, divirjo dos seus entendimentos pelos motivos a seguir descritos:

A minha convicção em se poder aplicar o que determina o RPAF no seu artigo 158, como abaixo:

*Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.*



Tem suporte na conceituação do que venha a ser obrigação principal e obrigação acessória, quando analisadas sob o ponto de vista tributário.

O CTN estabelece no seu artigo 113:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

Como descrito, a obrigação principal é caracterizada pela ocorrência de fato gerador que enseje obrigação do pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, extinguindo-se quando da sua liquidação, ou seja quando ocorra a entrega de numerário ao Estado.

Logo, se houver a ocorrência do fato gerador e dele não decorrer a obrigação de pagamento do tributo, o que obriga ao recolhimento do mesmo, o que deve estar previsto em Lei, não há que se falar em “obrigação principal”.

Por outro lado, a “obrigação acessória” decorre da legislação tributária, não prevista em Lei e “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”, estando dentre elas a obrigação da escrituração dos livros fiscais, a prestação de informações fiscais, não se relacionando, em momento nenhum, com o recolhimento de tributos ou penalidades sobre os mesmos.

Pode ocorrer, como previsto no mesmo artigo 113 do CTN, em seu parágrafo 3º:

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Significa que, quando inobservado o cumprimento da obrigação acessória, esta se transforma em principal.

No caso em lide, o Recorrente cumpriu com a obrigação acessória, a escrituração das notas fiscais de aquisição das mercadorias em seus registros fiscais, não ficando sujeito em sua apuração do ICMS, efetuada através o cumprimento de outra obrigação acessória, a apuração do quando deveria, caso assim se apurasse, a recolher de tributo ao Estado, e, aí sim, cumprir a “obrigação principal”.

A argumentação do nobre relator de que por se tratar de empresas do mesmo grupo uma deveria ter conhecimento dos deveres e direitos da outra, é mesmo que uma nação membro da ONU – Organização das Nações Unidas, obrigatoriamente, teria que ter conhecimento da legislação de outro membro da organização.

Pelo porte das empresas envolvidas, seria humanamente impossível, mesmo com toda a tecnologia disponível, que os mesmos operadores cuidassem das operações fiscais das duas empresas, ainda mais em se considerando que o grupo Nestlé não é composto apenas destas duas empresas.

Em relação ao benefício fiscal concedido pelo Estado a uma empresa, trata-se de um benefício limitado e sujeito ao cumprimento de obrigações estabelecidas quando da sua concessão, não sendo, em nenhum momento, justificável querer imputar a terceiros penalidades pelo fato daquela empresa haver obtido o benefício.

Afirma, categoricamente, o artigo 158 que a dispensa ou redução é condicionada a que o descumprimento da obrigação acessória, que não ocorreu, esteja vinculada a ocorrência “*sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo*”.

Ao escriturar créditos a maior que o permitido e o mesmo não repercutir em valor a recolher, portanto, incorrendo a obrigação principal, está devidamente contida no exposto no CTN a possibilidade de se isentar ou reduzir a penalidade prevista.

Desta forma, discordando do ilustre relator, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para propor a redução da multa aplicada para o percentual de 20%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.0012/17-3**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$10.637.850,65**, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios consoante a Lei nº 9.837/05.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\*– Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo\* e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Redução da Multa) – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO EM SEPARADO

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE  
(Redução da Multa)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS