

**PROCESSO** - A. I. N° 233038.0002/16-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - NESTLÉ BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0079-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 24/11/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0312-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. ESTORNOS DE CRÉDITO EM DESACORDO COM O DECRETO N° 7.799/00 E TERMO DE ACORDO ATACADISTA. A recorrente logrou êxito na redução do débito na primeira instância, após sucessivas diligências, contando com sua participação. Todavia, não apresentou provas suficientes para ilidir o remanescente da autuação, tampouco demonstrou erros no acórdão que também reconheceu a decadência em relação a parte do débito. Afastadas as preliminares. Mantida a decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão nº 0079-05/22-VD proferido pela 5<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 16/02/2016 no valor histórico de R\$14.285.353,84, abordando a seguinte infração:

*Infração 01 – 03.02.04 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores dos estornos de 7%, referente a mercadorias adquiridas a 17% no Estado da Bahia, e 2%, referente a mercadorias adquiridas a 12% em outras Unidades da Federação, perfazendo crédito líquido de 10% nas entradas de mercadorias. Base legal: Termo de Acordo de Atacadista na forma do Dec. 7.799/2000. A exigência fiscal abrangeu os períodos mensais de janeiro a dezembro dos exercícios de 2011 a 2014 e de janeiro a setembro do exercício de 2015.*

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

## VOTO

*O Auto de Infração em lide é composto de uma única ocorrência, através da qual imputa-se ao contribuinte o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores dos estornos de créditos de 7%, referente às mercadorias adquiridas no Estado da Bahia à alíquota interna de 17%, e os estornos de créditos de 2%, referente às mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação, à alíquota de 12%, perfazendo crédito líquido de 10% nas entradas de mercadorias. Conforme exposto na peça acusatória o sujeito passivo incorreu em violação ao Termo de Acordo de Atacadista celebrado na forma do Dec. 7.799/2000, além de disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e no RICMS-Ba de 2007 e 2012, reproduzidos no corpo do Auto de Infração.*

*Para efeito de consubstanciar o lançamento de ofício, a Auditoria elaborou as planilhas inseridas, em formato papel, entre as fls. 09 a 19. Integra ainda a peça acusatória mídia digital (CD), à fl. 20, contendo o inteiro teor das planilhas, em formato eletrônico, com o detalhamento dos cálculos de apuração do imposto, que tomou por base os lançamentos das notas fiscais extraídas da Escrita Fiscal Digital (EFD) do sujeito passivo. Nesses elementos foram discriminadas todas as operações que deram causa à autuação, com a correspondente memória de cálculo. Todas as peças retro mencionadas foram entregues ao contribuinte quando da intimação do lançamento fiscal.*

*A exigência fiscal abrangeu os períodos mensais de janeiro a dezembro dos exercícios de 2011 a 2014, e de janeiro a setembro do exercício de 2015, cujos detalhamentos foram expostos no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*De início, cabe destacar que o presente PAF foi submetido a 03 (três) revisões fiscais, com redução de valores, a primeira ainda sob a relatoria anterior, em 2017, e as seguintes, já sob esta relatoria, no total de duas, encaminhadas e executadas sucessivamente em 2019 e 2022.*

Nessas circunstâncias, não vislumbro a necessidade de conversão do presente feito para a realização de novas diligências, considerando que a matéria fática foi exaustivamente investigada, e levando em conta ainda o atual estágio do processo, iniciado no final de fevereiro de 2016 com a lavratura do Auto de Infração, submetido na fase de instrução a 03 (três) revisões fiscais executadas pela Assessoria Técnica (ASTEC) do CONSEF e por Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme já detalhado linhas acima.

Há que ser aqui também considerado o princípio da razoável duração do processo, posto que o PAF em exame se encontra ainda pendente de julgamento na 1ª instância administrativa mesmo após decorridos mais de 06 (seis) anos da lavratura do Auto de Infração.

Feitas essas considerações iniciais, passaremos a enfrentar os pontos impugnados pelo contribuinte, seguindo a ordem como foram apresentados nas suas sucessivas intervenções neste processo.

Suscita a defesa uma questão de direito: a decadência parcial das cobranças lançadas no Auto de Infração, abrangendo os fatos geradores ocorridos em 31/01/2011 e 28/02/2011, considerando que a ciência do lançamento de ofício foi formalizada somente em 29/02/2016, após o transcurso de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Pede a aplicação ao caso do disposto no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

As questões relacionadas à extinção do crédito tributário pela decadência, atualmente se encontram pacificadas neste CONSEF, através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0. No caso concreto, os valores devidos a título de ICMS cujos estornos de créditos não tenham eventualmente sido calculados pelo contribuinte de forma correta repercutem na apuração/recolhimento mensal do imposto, e, portanto, são declarados ao fisco na escrita empresarial.

Considerando essa peculiar circunstância, inerente aos tributos submetidos a lançamento por homologação, que ocorre quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa, a contagem do prazo decadencial, neste caso, deve seguir o regramento estabelecido no art. 150 § 4º do CTN, com início de contagem da data de ocorrência dos fatos geradores. Na Infração 01, as cobranças anteriores a 29 de fevereiro de 2011, devem ser excluídas da autuação, posto que se encontram extintas pela decadência. Os fatos geradores apresentados na tabela abaixo serão retirados do Auto de Infração:

Item	Fato Gerador	Valor Original do Lançamento (R\$ )
Infração 01	31.01.2011	R\$ 80.657,34
Infração 01	28.02.2011	R\$ 187.856,58

Acolhida, portanto, a arguição de decadência parcial.

Ultrapassada a primeira questão de direito, passaremos na sequência a enfrentar os demais pedidos formulados na impugnação empresarial, que constituem o mérito das cobranças, devendo ser destacado que grande parte da matéria que integra a presente lide, a nosso ver, foi solucionada nas intervenções que ocorreram nas sucessivas diligências fiscais executadas por determinação deste colegiado de julgamento, especialmente as duas últimas revisões.

A defesa apontou a existência de erro na apuração do ICMS lançado, visto que ocorreram entradas de produtos junto a estabelecimentos que também faziam jus à redução de base de cálculo do Dec. 7.799/00, operações ocorridas dentro do Estado da Bahia. Detalhou que parte das mercadorias que deram entrada no período autuado foram recebidas de outros estabelecimentos da própria empresa, em operações que também contaram com a mesma redução de base de cálculo do ICMS (Dec. 7.799/00), de forma que o autuado teria aproveitado os créditos do imposto correspondente à carga de 10%, equivalente à carga efetiva de tributação sobre as saídas dessas mercadorias.

Restou comprovado em procedimento revisional que a Nestlé Brasil, ora autuada, faz redução de base de cálculo nas saídas em transferência, conforme determinado pelo Decreto nº 7.799/00 e nos Termos de Acordo assinados com a SEFAZ-Ba, apensados ao processo. Porém, no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração a Auditoria somente incluiu as notas fiscais cuja base de cálculo por erro ou por questões de parametrização do sistema do contribuinte não foram objeto de redução da base imponível.

Por sua vez, a prova revisional evidencia, a partir dos demonstrativos e das informações extraídas das EFDs mensais do contribuinte, que as notas fiscais cujas bases foram reduzidas, não compuseram a autuação. Foram anexadas na peça informativa de fls. 334/354, a relação das transferências (CFOP 5152 – mercadorias transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa), das filiais da Nestlé Brasil para o estabelecimento autuado nos anos de 2012 a 2015 (não foi dado acesso pelo contribuinte do ano de 2011), razão pela qual, para essas operações, não houve a exclusão das NFs relacionadas às transferências (entradas com o CFOP 1152 ou 1949) que compõem o demonstrativo de débito da autuação.

Portanto, o suposto erro cometido pela Auditoria não restou comprovado nos autos no que se refere às operações de entrada originárias de transferências. Argumento defensivo não acolhido.

Como segundo argumento, o contribuinte alude o Tema 1.099 de Repercussão Geral e a ADC 49, em trâmite pelo STF, que vem consolidando o entendimento de que não incide ICMS nas operações de transferências de

*mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa visto que, nessa hipótese, não há circulação jurídica necessária a estabelecer a tributação pelo imposto estadual, de forma que esse entendimento implicaria em extinção do crédito tributário envolvendo as transferências entre os estabelecimentos da impugnante.*

*Em relação a esse argumento, que é basicamente de direito, é fato que o contribuinte tributou as transferências na origem e apropriou os créditos fiscais no destino, não procedendo aos estornos parciais de diversos créditos lançados a maior, em contrariedade ao que dispõe o Dec. 7.799/00, nas operações beneficiadas com redução de base de cálculo do imposto. Por sua vez, o acolhimento da tese proposta na última manifestação defensiva, de considerar que as transferências sejam excluídas da tributação, inserindo essas operações no campo da não incidência do ICMS repercutiriam em desfavor de todos os créditos apropriados pelo estabelecimento autuado, mesmo os legítimos, posto que nenhum dos créditos lançados na escrita fiscal seriam passíveis de admissão, caso seja adotado o entendimento de不存在 incidência do imposto nas remessas em transferência originárias dos demais estabelecimento da empresa. Assim, considerando que no caso concreto o contribuinte lançou os créditos fiscais na sua escrita, não pode o mesmo agora alegar que esses créditos devem ser desprezados ou mesmo anulados, até porque o resultado dessa medida implicaria em elevar os valores lançados no Auto de Infração.*

*Ademais, no julgamento da ADC 49, que está em curso no STF, em exame dos Embargos de Declaração, aponta-se como solução das situações já consolidadas sob a égide da legislação contestada (Lei Complementar nº 87/96 – arts. 11, § 3º, inc. II, 12, inc. I e 13, § 4º), a modulação dos efeitos da eventual declaração de inconstitucionalidade, de maneira que os atos e fatos pretéritos ao julgamento muito provavelmente serão preservados. Pedido igualmente rejeitado.*

*Argumentou a defendente, que o segundo erro material cometido pela fiscalização decorreu do fato de que parte das mercadorias relacionadas às operações objeto dos estornos de créditos estava enquadrada no regime da S.T. (substituição tributária), de modo que as saídas subsequentes não seriam contempladas com a redução de base de cálculo, o que tornou indevido o estorno proporcional, na forma prevista no art. 4º, inc. I do Dec. 7.799/00.*

*Em relação a este ponto, a revisão fiscal certificou o acerto do reclamo do contribuinte, pois foram identificadas na composição do Auto de Infração, de forma equivocada, operações com produtos sujeitos à antecipação total a exemplo de chocolates, macarrão instantâneo e ração para animais. A revisão fiscal procedeu à correção dos demonstrativos analíticos e os resumos dos estornos de crédito de 2% e 7%, dos anos de 2011 a 2015, no formato papel (impressos) e formato eletrônico (encartados na mídia digital), efetuando a redução do débito apurado no que se refere a essa inconsistência. Acolhe-se o pedido empresarial, em conformidade com os valores apurados na revisão fiscal.*

*Ainda dentro do rol dos erros cometidos na ação fiscal, apontou o contribuinte que houve a utilização direta (lançamento escritural) dos estornos de crédito no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), entre os meses de junho e agosto de 2011, fato que não foi observado pela Auditoria no curso da ação fiscal. Discorreu que essa conduta teve por objetivo fazer com que o estabelecimento autuado mantivesse em sua conta corrente fiscal os créditos de ICMS referentes às aquisições de leite em pó correspondente à aplicação da alíquota efetiva de 7% sobre o valor das operações de entrada dessas mercadorias, dada a redução de base de cálculo prevista na legislação baiana para as operações com o referido produto (art. 87, inc. XXI do RICMS-Ba/1997 e art. 268, inc. XX do RICMS-Ba/2012).*

*Também em relação a este reclamo defensivo, foi constatado em procedimento de revisão fiscal, que entre junho e agosto de 2011 a empresa comprovou documentalmente os ajustes a título de estornos de crédito, conforme fls. 260/262 dos autos. Efetuados os ajustes nos meses citados, conforme Demonstrativo inserido à fl. 226, considerando que no cálculo dos estornos os lançamentos foram feitos diretamente no livro Registro de Apuração do ICMS nos seguintes valores: R\$ 3.089.616,03 (jun/2011); R\$ 1.295.117,29 (jul/2011); e, R\$ 44.050,82 (ago/2011). Procedente, portanto, o reclamado da defesa. Ajustes efetuados na revisão fiscal.*

*Ponderou ainda a defesa, que em novembro/2013 há créditos lançados que não se referem a aquisições de produtos revendidos com redução de base de cálculo do Dec. 7.799/00, visto se tratar de créditos vinculados à regularização dos estoques do produto leite condensado. Pede a defendente que se proceda nesta fase do “iter” processual o alargamento do escopo da diligência fiscal para alcançar o argumento sustentado na inicial de que no mês de novembro de 2013 ocorreu uma baixa extraordinária do estoque de unidades do produto leite condensado, que acabou acarretando um estorno de crédito de ICMS em valor excessivamente superior ao que deveria ter sido realizado, razão pela qual a empresa emitiu notas fiscais de entrada que geraram créditos suficientes a neutralizar o estorno a maior realizado (docs. fls. 208/209), fato que teria repercutido nos valores apurados no Auto de Infração em exame.*

*Ao compulsar os autos, especialmente as notas fiscais objeto da regularização dos estoques mencionadas na peça defensiva, verifico que a referida operação diz respeito a ajuste dos valores relacionados à baixa de expressiva quantidade do produto leite condensado, cujo valor unitário foi quantificado em cifra muito maior que o usual, sendo que, no caso concreto, o valor unitário do leite condensado estava avaliado entre R\$ 1,61 e R\$ 2,01, mas por erro do sistema da empresa, foi indicado o valor unitário de R\$ 2.503,52, claramente superior ao normalmente lançado. Para corrigir essa distorção, a autuada emitiu notas fiscais de entrada que geraram créditos suficientes*

a neutralizar o estorno a maior realizado (doc. fls. 208/209).

Ocorre que esses estornos não compuseram os valores da autuação, que estão direcionadas tão somente para as operações alcançadas pela redução de base de cálculo estabelecida no Dec. 7.799/00 e correspondente Termo de Acordo firmado entre o contribuinte e a SEFAZ-Ba. Nesse sentido se manifestou o autuante na primeira Informação Fiscal, ao discorrer que o lançamento alegado pelo contribuinte foi registrado e considerado na ação fiscal, não sofrendo qualquer ação amparada nas disposições do Dec. 7.799/00 e Termo Acordo Contribuinte/SEFAZ.

Não procede, portanto, o argumento empresarial no que se refere às operações de baixa dos estoques do produto leite condensado, razão pela qual, também não se justifica a remessa dos autos para a realização de nova diligência para apurar fato que não repercutiu na autuação fiscal.

Em outro item da impugnação, o contribuinte afirmou que a partir de janeiro/2014 a empresa passou a apurar saldos credores na sua conta corrente fiscal do imposto de forma que o ICMS lançado no A.I., resultaria em valores sem repercussão financeira em desfavor do Estado da Bahia. Argumentou a defesa, que a partir de mês de janeiro/2014 a Auditoria deveria ter refeito a escrita fiscal do estabelecimento autuado, de modo a reduzir o saldo credor existente e eventualmente cobrar a diferença do ICMS nos meses em que foi apurado saldo devedor.

No procedimento revisional, o fato alegado pelo contribuinte após exame da conta corrente fiscal da empresa, foi devidamente comprovado a partir dos dados existentes na escrita do ICMS (livros de Entradas, Saídas e Apuração), além das DMAs do período de janeiro de 2014 a setembro de 2015. Constatado que no referido período o estabelecimento autuado passou a apurar saldo credor do imposto, sem repercussão econômica em prejuízo da Fazenda Pública, ficando mantidas as exigências fiscais somente nos meses dos exercícios em que remanesceu saldo devedor de ICMS (2011, 2012 e 2013). Argumento defensivo também acolhido por esta Relatoria. Valores reduzidos em conformidade com a última revisão fiscal.

Todavia, no que se refere aos créditos fiscais que foram compensados com os débitos de ICMS entre janeiro/2014 e setembro/2015 deve o contribuinte retificar as suas EFDs mensais visando ajustar a escrita para que a mesma espelhe corretamente os saldos remanescentes.

Ainda no que se refere à contestação empresarial quanto aos valores apurados na ação fiscal, o contribuinte declarou que os equívocos cometidos no cálculo dos créditos tributários demandam sensível redução da autuação fiscal, pois o valor remanescente do ICMS tido com devido deve ser cancelado, já que é inexigível o estorno proporcional dos créditos do imposto por afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da CF/1988.

Detalhou o contribuinte, em relação a este ponto, que parte das operações que foram objeto de cobranças decorrentes de aquisições de leite em pó e que as saídas desse produto dentro do Estado da Bahia eram reduzidas para a carga tributária de 7%, de maneira não ser cabível qualquer estorno proporcional de crédito em relação a esse produto que nos termos da legislação de regência somente se aplica às operações isentas e com não incidência do imposto nos termos da Constituição Federal.

No tocante a essa específica contestação empresarial, a legislação do Estado da Bahia, especialmente as disposições contidas na Lei nº 7.014/96 e nos Regulamentos do ICMS de 1997 e de 2012, em relação às normas que estabeleceram a redução da base de cálculo nas operações com leite em pó, a exemplo da contida no art. 268, inc. XXV do RICMS/12 (revogada a partir de 2017), não previam, dentro do período alcançado pela ação fiscal (2011 a 2015), qualquer regra que assegurasse a manutenção de créditos do imposto em razão das saídas subsequentes beneficiadas com a redução da carga tributária.

Quanto a esse específico ponto, a legislação de regência do ICMS, de forma específica, previa que: “Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante”. (Art. 312 § 1º do RICMS/12).

Rejeitado o pedido defensivo.

Por sua vez, nos termos do art. 167, inc. I do RPAC/99, o órgão de julgamento administrativo não pode deixar de aplicar as normas legais e regulamentares vigentes no ordenamento jurídico estadual sob o argumento de que as mesmas poderiam estar em contrariedade às regras positivadas na Constituição da República. Essa questão somente poderá ser revista pelo Poder Judiciário através do manejo, pelo contribuinte, de ações previstas na legislação processual.

Por fim, em razões subsidiárias, a defesa sustentou que a penalidade aplicada no A.I. é excessiva e desproporcional, violando o princípio do não confisco positivado no art. 150, inc. IV da Constituição Federal de 1988.

A penalidade de 60% do valor do imposto lançada pelo fisco, corresponde à parcela do lançamento de ofício que decorre expressa disposição da legislação do ICMS – Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. II, alínea “a”. Essa disposição

normativa também não pode ser afastada pelo órgão julgador, pois é vedado ao CONSEF decretar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma posta no ordenamento jurídico tributário, em razão do que dispõe o art. 167, incisos II e III do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), já acima referenciados.

Reiteramos também neste tópico, que a análise de constitucionalidade da lei do ICMS do Estado da Bahia é questão que somente poderá ser apreciada através do manejo, pelo contribuinte, de ações perante o Poder Judiciário. Dessa forma, o pedido de exclusão ou adequação das penalidades não pode ser acolhido na seara administrativa. Ademais, a lei do ICMS acima referenciada, nos arts. 45 e 45-B estabelece reduções consideráveis para as multas lançadas em Auto de Infração, que variam entre 90% e 25%, em caso de pagamento.

Rejeita-se também o pedido defensivo de exclusão das multas.

Em decorrência do quanto acima exposto, ficam mantidos os valores revisados pela Auditoria, na última Informação Fiscal (fls. 317/321), de acordo com a apuração detalhada às fls. 322 a 354 e na mídia digital inserida à fl. 355 dos autos, excluídos os períodos mensais atingidos pela decadência (janeiro e fevereiro de 2011), e aqueles em que os saldos devedores foram absorvidos pelos saldos credores (janeiro/2014 a setembro/2015). O débito do Auto de Infração passa a ter a composição descrita na tabela abaixo, por período mensal, confrontando-se os valores originalmente lançados com os apurados na última revisão fiscal:

MÊS/ANO	VALORES ORIGINALMENTE LANÇADOS NO A.I – R\$ .	VALORES APÓS JULGAMENTO – R\$
<i>mar/11</i>	233.890,81	0,00
<i>abr/11</i>	120.275,37	5.325,29
<i>mai/11</i>	115.114,65	1.014,56
<i>jun/11</i>	2.337.066,76	0,00
<i>jul/11</i>	1.030.537,43	0,00
<i>ago/11</i>	193.129,67	0,00
<i>set/11</i>	119.519,23	7.641,01
<i>out/11</i>	158.337,94	7.454,96
<i>nov/11</i>	131.715,26	2.730,50
<i>dez/11</i>	269.701,31	10.143,48
<i>jan/12</i>	124.042,02	14.724,95
<i>fev/12</i>	143.546,07	11.929,92
<i>mar/12</i>	129.626,01	7.470,03
<i>abr/12</i>	101.204,78	3.467,37
<i>mai/12</i>	107.581,55	7.282,93
<i>jun/12</i>	119.762,21	6.450,05
<i>jul/12</i>	100.045,41	12.143,14
<i>ago/12</i>	117.814,36	115.936,08
<i>set/12</i>	84.279,13	10.226,32
<i>out/12</i>	100.982,33	3.498,01
<i>nov/12</i>	662.227,11	477.350,11
<i>dez/12</i>	412.978,06	326.575,20
<i>jan/13</i>	450.874,58	373.663,46
<i>fev/13</i>	335.118,39	225.064,40
<i>mar/13</i>	367.421,42	246.205,51
<i>abr/13</i>	235.045,21	127.449,33
<i>mai/13</i>	45.980,84	7.602,13
<i>jun/13</i>	21.106,74	0,00
<i>jul/13</i>	201.584,20	150.675,83
<i>ago/13</i>	23.801,57	0,00
<i>set/13</i>	109.057,93	103,14
<i>out/13</i>	282.062,66	19,90
<i>nov/13</i>	696.837,73	344.551,12
	<b>TOTAL</b>	<b>2.506.698,73</b>

Ante o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma que parte das mercadorias que deram entrada no período foram recebidas de outro

estabelecimento seu em operações que contaram com a mesma redução de base de cálculo do ICMS prevista no Decreto nº 7.799/00, sendo esse um dos equívocos da fiscalização, pois o estabelecimento autuado aproveitou créditos do imposto correspondentes à carga efetiva de 10%, incidente nas aquisições dessas mercadorias, equivalente à carga efetiva sobre as saídas.

Explica que seus estabelecimentos atacadistas, por questões de logística e controle de estoque, podem receber produtos de outros estabelecimentos atacadistas para posterior venda a seus clientes, o que teria ocorrido nesse caso, em que os produtos foram recebidos de outro de seus estabelecimentos atacadistas (CNPJ nº 60.409.075/0132-11) de maneira que suas operações internas também são contempladas pela redução da base de cálculo, acarretando a aplicação da alíquota efetiva de 10% para o cálculo do ICMS.

Sustenta que, na entrada dos produtos no estabelecimento autuado foi lançado crédito de ICMS correspondente a 10%, em razão da redução da base de cálculo, e não da alíquota de 17%, como entendido pela fiscalização e, portanto, não há que se cogitar de estorno proporcional de crédito de ICMS uma vez que o montante aproveitado é efetivamente o imposto devido nas operações subsequentes.

Aponta ainda que a fiscalização desconsiderou peculiaridade ocorrida em novembro de 2013 que provocou equívoco na apuração do ICMS supostamente devido e cobrado na autuação porque realizou uma baixa extraordinária de leites condensados no estoque, o que fez com que estornasse os créditos aproveitados por ocasião de sua entrada. Contudo, um erro no sistema interno majorou o valor unitário do produto que, no lugar de R\$1,61 e R\$2,01, indicou valor unitário de R\$2.503,52, claramente superior ao normalmente lançado e que acarretou um estorno de crédito excessivamente superior ao que deveria ser realizado.

Relata que, para corrigir o erro, emitiu notas fiscais de entrada em montante suficiente para neutralizar o estorno a maior sendo certo que os créditos lançados em novembro e autuados não se referem a produtos revendidos posteriormente com redução de base de cálculo, motivo pelo qual deve ser afastada a exigência de estorno proporcional.

Sustenta ainda que o valor remanescente do ICMS tido como devido, referente a aquisições de leite em pó revendidos com redução da base de cálculo deve ser cancelado, por ser inexistente o estorno proporcional dos créditos em vista do princípio da não cumulatividade, uma vez que a redução da base de cálculo para saídas internas com leite em pó estava prevista no artigo 87, inciso XXI do antigo RICMS/BA e no artigo 268, inciso XXV do atual RICMS/BA, mediante a aplicação da alíquota de 7%.

Observa que inexistente Convênio ICMS que discipline especificamente a redução da base de cálculo para operações com leite em pó, de maneira que se entende que se estende a este produto o tratamento tributário dispensado aos itens integrantes da cesta básica, para os quais há o Convênio ICMS 128/94.

Defende que o tratamento estabelecido neste convênio é o mesmo daquele dispensado ao leite em pó pelo Estado da Bahia, tributando-se mediante a aplicação da alíquota efetiva de 7% para atender o objetivo de desonrar o produto, de forma a ampliar o seu acesso a pessoas de menor poder aquisitivo. Por este motivo, não há que se falar em estorno proporcional do crédito nas saídas desses produtos, por clara violação a não-cumulatividade, além de que a limitação ao aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de insumos para a fabricação de leite em pó reduz indevidamente os efeitos do benefício fiscal e sobrecarrega a carta tributária, prejudicando os menos favorecidos, que arcariam com os custos da majoração.

Disserta sobre o direito à manutenção integral dos créditos nas aquisições do leite em pó, transcrevendo o art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, os arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 114 do RICMS/BA. Também destaca que não é admitido o crédito apenas nas operações com saída posterior isenta ou não tributada, transcrevendo o art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CF/88.

Afirma que, por estarem as operações beneficiadas com redução de base de cálculo e que esse

benefício é diferente da isenção e da não incidência, a única conclusão possível é que não está abrangido pelo art. 155, § 2º, II da CF/88 e, portanto, não há que se falar em estorno de créditos nas aquisições dos insumos para sua fabricação.

Alega que o inciso II do art. 100 do RICMS/97 e o § 1º, do art. 312 do RICMS/12, distorcendo o alcance da norma constitucional, obrigam o estorno de parte do crédito de ICMS na aquisição desses insumos não restando dúvidas de que se trata de norma que afronta o princípio constitucional da não-cumulatividade, criando hipótese de restrição da apropriação de créditos de ICMS, haja vista que isenção e redução de base de cálculo não se confundem.

Indica que esse argumento é corroborado pela jurisprudência do STF, transcrevendo a ementa do RE 161.031/MG e do AgR no AI 418.412/RS. Também transcreve as ementas do REsp 615.365/RS e do REsp 343.800/MG do STJ para defender que somente existem duas exceções ao integral aproveitamento de créditos.

Reforça que o STF nem mesmo considera que a alíquota zero se confunde com a isenção, reproduzindo as ementas do AgR no RE 240.395/RS, do AgR no RE 154.179-2/SP e trecho da decisão monocrática proferida no RE 367.053/RS para apontar que não existem dúvidas de que a acusação fiscal é improcedente.

Sustenta ainda o caráter abusivo da penalidade aplicada, que afirma ser desproporcional às circunstâncias, uma vez que restou comprovado que os valores exigidos na autuação são improcedentes. Menciona a decisão do STF na ADI 551/RJ, do AgR no AI 482.281-8/SP, e do RE 833.106/GO, além de doutrina sobre o tema, para afirmar a aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas e penalidades impostas neste PAF dado o seu caráter desproporcional.

Encerra pedindo o provimento do recurso para julgar improcedente a autuação.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

## VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, aprecio diretamente o mérito.

O Recurso de Ofício se reporta à expressiva desoneração do lançamento, pelos seguintes motivos:

- Decadência em relação aos créditos de janeiro e fevereiro de 2011;
- Exclusão de mercadorias sujeitas à antecipação total, como chocolates, macarrão instantâneo e ração para animal;
- Ajustes a título de estornos de crédito, referentes às competências entre junho e agosto de 2011, que não foram observados pela fiscalização;
- Saldo credor a partir de janeiro de 2014, não compensado com os débitos apurados no período;

Todavia, entendo que a Decisão recorrida deve ser mantida por seus próprios fundamentos, pois, como constou no acórdão proferido pela JJF, “[...] o presente PAF foi submetido a 03 (três) revisões fiscais, com redução de valores, a primeira ainda sob a relatoria anterior, em 2017, e as seguintes, já sob esta relatoria, no total de duas, encaminhadas e executadas sucessivamente em 2019 e 2022” de maneira que a insubsistência parcial da autuação decorre de exaustivo trabalho revisional realizado com base nas provas que foram apresentadas pela recorrente, não merecendo qualquer reparo por esta Câmara.

Ademais, a decadência dos períodos de janeiro e fevereiro de 2011 foi corretamente reconhecida, considerando a ciência da recorrente do Auto de Infração (29/02/2016), conforme a legislação vigente, entendimento uniformizado da PGE/PROFIS e a Súmula do CONSEF nº 12, sendo certo que, por se tratar de infração que não sugere omissão ou quaisquer das exceções ao art. 150, § 4º do CTN, não há que se cogitar de outra forma de contagem.

Destaco ainda que, conforme Parecer ASTEC nº 82/2017 (fls. 161-164), foram identificados estornos de créditos entre junho e julho de 2011, no total de R\$4.428.784,14 e também a existência de saldo credor no livro RAICMS a partir de 2014, mas tais pontos não foram analisados porque o órgão técnico entendeu que essa revisão dependeria do completo refazimento da conta corrente fiscal do contribuinte.

Os autos foram convertidos em nova diligência para a ASTEC (fls. 216-218), solicitando que o revisor intimasse a recorrente para: (I) comprovar a entrada de mercadorias provenientes de fornecedores habilitados para utilizar o benefício da redução da base de cálculo; (II) comprovar a entrada de mercadorias no regime de substituição que foram objeto de estorno de crédito; (III) comprovar a utilização indireta (lançamento escritural) dos estornos de crédito no Livro de Registro de Apuração do ICMS e, caso comprovadas as alegações, excluisse do levantamento os valores respectivos. Além disso, também solicitou o exame da conta corrente fiscal da recorrente a partir da sua escrita do ICMS, emitindo parecer técnico sobre a apuração de saldo credor alegada.

De acordo com o Parecer ASTEC nº 27/2021 (fls. 220-225), a recorrente comprovou todas as alegações. Contudo, em relação às mercadorias provenientes de outros atacadistas, deixou de realizar as exclusões porque seria necessário o acesso aos arquivos magnéticos da autuada, em razão de conter mais de 100.000 itens nos exercícios fiscalizados. Por consequência das demais exclusões, o demonstrativo do débito foi atualizado para R\$5.521.998,52.

Após a manifestação da recorrente (fls. 296-304), concordando com as exclusões dos quesitos 03 e 04, porém, questionando o resultado da diligência quanto aos quesitos 01 e 02, os autos foram encaminhados à Auditora Fiscal Cláudia Lins Menezes, que prestou informação fiscal (fls. 317-321), esclarecendo que, embora a recorrente tenha informado o recebimento de entradas de mercadorias provenientes de outros estabelecimentos atacadistas à ASTEC, o auditor somente inseriu no demonstrativo do estorno de crédito as notas cuja base de cálculo não foi reduzida por erro ou problemas de parametrização, apontando alguns exemplos (fls. 319-320).

Por outro lado, reconheceu a inclusão equivocada de mercadorias sujeitas à substituição tributária no demonstrativo de estorno do crédito (chocolates, macarrão instantâneo e ração, por exemplo), promovendo a devida correção, que fez com que o demonstrativo do débito fosse reduzido para R\$2.546.966,32, montante posteriormente reduzido no acórdão recorrido, em função do reconhecimento da decadência.

Logo, não vejo como prosperar o Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, a recorrente reitera as seguintes irresignações, também abordadas em sua impugnação:

- Devido aproveitamento de créditos do imposto correspondente à carga efetiva de 10%, aplicada por se tratar de transferência interna entre estabelecimentos atacadistas da mesma contribuinte;
- Erro na regularização da baixa de estoque de leite condensado que resultou em um estorno de crédito excessivamente superior ao normal;
- Correto aproveitamento de crédito de ICMS nas entradas de leite em pó, observando a sistemática de apuração do ICMS, conforme o princípio da não-cumulatividade e a vedação exclusiva às saídas isentas e não tributadas;
- Necessidade de redução da penalidade pelo seu caráter abusivo;

Todavia, sua pretensão não merece prosperar.

Em relação às transferências entre estabelecimentos atacadistas, a JJF consignou expressamente que a revisão empreendida em sede de diligência revelou que as notas fiscais cujas bases foram reduzidas não compuseram a autuação, conforme trecho a seguir transcrito:

*“[...] A defesa apontou a existência de erro na apuração do ICMS lançado, visto que ocorreram entradas de produtos junto a estabelecimentos que também faziam jus à redução de base de cálculo do Dec. 7.799/00,*

*operações ocorridas dentro do Estado da Bahia. Detalhou que parte das mercadorias que deram entrada no período autuado foram recebidas de outros estabelecimentos da própria empresa, em operações que também contaram com a mesma redução de base de cálculo do ICMS (Dec. 7.799/00), de forma que o autuado teria aproveitado os créditos do imposto correspondente à carga de 10%, equivalente à carga efetiva de tributação sobre as saídas dessas mercadorias.*

*Restou comprovado em procedimento revisional que a Nestlé Brasil, ora autuada, faz redução de base de cálculo nas saídas em transferência, conforme determinado pelo Decreto nº 7.799/00 e nos Termos de Acordo assinados com a SEFAZ-Ba, apensados ao processo. Porém, no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração a Auditoria somente incluiu as notas fiscais cuja base de cálculo por erro ou por questões de parametrização do sistema do contribuinte não foram objeto de redução da base imponível.*

*Por sua vez, a prova revisional evidencia, a partir dos demonstrativos e das informações extraídas das EFDs mensais do contribuinte, que as notas fiscais cujas bases foram reduzidas, não compuseram a autuação. Foram anexadas na peça informativa de fls. 334/354, a relação das transferências (CFOP 5152 – mercadorias transferidas para outro estabelecimento da mesma empresa), das filiais da Nestlé Brasil para o estabelecimento autuado nos anos de 2012 a 2015 (não foi dado acesso pelo contribuinte do ano de 2011), razão pela qual, para essas operações, não houve a exclusão das NFs relacionadas às transferências (entradas com o CFOP 1152 ou 1949) que compõem o demonstrativo de débito da autuação.*

*Portanto, o suposto erro cometido pela Auditoria não restou comprovado nos autos no que se refere às operações de entrada originárias de transferências. Argumento defensivo não acolhido. [...]*

Cabe esclarecer que somente as operações cuja nota fiscal espelharam a redução da base de cálculo é que não constaram do lançamento. Aquelas que não contemplaram o benefício é que foram consideradas. Mas, ainda assim, quando comprovado os ajustes a título de estorno de crédito na apuração, a JJF promoveu a exclusão do débito.

No mesmo sentido, sobre o equívoco na regularização dos estoques de leite condensado, o acórdão recorrido menciona que a primeira informação fiscal já indicou que esses estornos não foram objeto da autuação, que se direciona apenas às operações alcançadas pela redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, conforme trecho abaixo:

*[...] Ponderou ainda a defesa, que em novembro/2013 há créditos lançados que não se referem a aquisições de produtos revendidos com redução de base de cálculo do Dec. 7.799/00, visto se tratar de créditos vinculados à regularização dos estoques do produto leite condensado. Pede a defendente que se proceda nesta fase do “iter” processual o alargamento do escopo da diligência fiscal para alcançar o argumento sustentado na inicial de que no mês de novembro de 2013 ocorreu uma baixa extraordinária do estoque de unidades do produto leite condensado, que acabou acarretando um estorno de crédito de ICMS em valor excessivamente superior ao que deveria ter sido realizado, razão pela qual a empresa emitiu notas fiscais de entrada que geraram créditos suficientes a neutralizar o estorno a maior realizado (docs. fls. 208/209), fato que teria repercutido nos valores apurados no Auto de Infração em exame.*

*Ao compulsar os autos, especialmente as notas fiscais objeto da regularização dos estoques mencionadas na peça defensiva, verifico que a referida operação diz respeito a ajuste dos valores relacionados à baixa de expressiva quantidade do produto leite condensado, cujo valor unitário foi quantificado em cifra muito maior que o usual, sendo que, no caso concreto, o valor unitário do leite condensado estava avaliado entre R\$ 1,61 e R\$ 2,01, mas por erro do sistema da empresa, foi indicado o valor unitário de R\$ 2.503,52, claramente superior ao normalmente lançado. Para corrigir essa distorção, a autuada emitiu notas fiscais de entrada que geraram créditos suficientes a neutralizar o estorno a maior realizado (doc. fls. 208/209).*

*Ocorre que esses estornos não compuseram os valores da autuação, que estão direcionadas tão somente para as operações alcançadas pela redução de base de cálculo estabelecida no Dec. 7.799/00 e correspondente Termo de Acordo firmado entre o contribuinte e a SEFAZ-Ba. Nesse sentido se manifestou o autuante na primeira Informação Fiscal, ao discorrer que o lançamento alegado pelo contribuinte foi registrado e considerado na ação fiscal, não sofrendo qualquer ação amparada nas disposições do Dec. 7.799/00 e Termo Acordo Contribuinte/SEFAZ.*

*Não procede, portanto, o argumento empresarial no que se refere às operações de baixa dos estoques do produto leite condensado, razão pela qual, também não se justifica a remessa dos autos para a realização de nova diligência para apurar fato que não repercutiu na autuação fiscal. [...]*

Destarte, em relação ao aproveitamento de créditos pertinente às operações com leite em pó, também entendo que a decisão de primeiro grau deve ser mantida por seus próprios fundamentos, os quais reproduzo abaixo:

*[...] Ainda no que se refere à contestação empresarial quanto aos valores apurados na ação fiscal, o contribuinte declarou que os equívocos cometidos no cálculo dos créditos tributários demandam sensível redução da autuação fiscal, pois o valor remanescente do ICMS tido com devido deve ser cancelado, já que é inexigível o estorno proporcional dos créditos do imposto por afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da CF/1988.*

*Detalhou o contribuinte, em relação a este ponto, que parte das operações que foram objeto de cobranças decorrentes de aquisições de leite em pó e que as saídas desse produto dentro do Estado da Bahia eram reduzidas para a carga tributária de 7%, de maneira não ser cabível qualquer estorno proporcional de crédito em relação a esse produto que nos termos da legislação de regência somente se aplica às operações isentas e com não incidência do imposto nos termos da Constituição Federal.*

*No tocante a essa específica contestação empresarial, a legislação do Estado da Bahia, especialmente as disposições contidas na Lei nº 7.014/96 e nos Regulamentos do ICMS de 1997 e de 2012, em relação às normas que estabeleciam a redução da base de cálculo nas operações com leite em pó, a exemplo da contida no art. 268, inc. XXV do RICMS/12 (revogada a partir de 2017), não previam, dentro do período alcançado pela ação fiscal (2011 a 2015), qualquer regra que assegurasse a manutenção de créditos do imposto em razão das saídas subsequentes beneficiadas com a redução da carga tributária.*

*Quanto a esse específico ponto, a legislação de regência do ICMS, de forma específica, previa que: “Quando a operação ou prestação subsequente ocorrer com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução, sendo que, havendo fixação expressa da carga tributária, o estorno será em relação ao percentual destacado na nota fiscal que exceder ao da carga tributária definida na legislação para a operação subsequente com a mercadoria ou com o produto dela resultante”. (Art. 312 § 1º do RICMS/12).*

*Rejeitado o pedido defensivo. [...]*

Em verdade, o Recurso Voluntário interposto nada trouxe de novo em relação a esses pontos, ainda que por amostragem, tampouco confronta diretamente a tese do Recurso Voluntário. Logo, não vislumbro razões para acatá-lo.

Outrossim, quanto à penalidade aplicada, a pretensão segue a mesma sorte, pois as multas e consectários possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-las por eventual constitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, I e III do RPAF/BA.

Por outro lado, não se deve esquecer que as multas previstas nos incisos I, II, III e VII, alínea “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, possuem previsão de redução automática, em percentuais que variam entre 25% e 90%, conforme arts. 45 e 45-B da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto NEGÓ PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e ao Voluntário apresentados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 233038.0002/16-9, lavrado contra NESTLÉ BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.506.698,73, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS