

A. I. N° - 233038.0002/16-9
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.
AUTUANTES - CARLOS ROBERTO DE CARVALHO
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 07.06.2022

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0079-05/22-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. Sucessivas diligências fiscais fizeram o acerto do crédito tributário reduzindo grande parte dos valores lançados no Auto de Infração. Excluídas das cobranças as operações: i) com produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária; ii) os períodos mensais em que o contribuinte possuía saldos credores que absorviam os débitos apurados na ação fiscal; e, iii) os estornos de crédito realizados pelo contribuinte em conformidade com a legislação e levados a registro na sua escrita fiscal. Acolhido também o pedido de exclusão das cobranças alcançadas pela decadência. Mantidas na composição do débito as operações em que o sujeito passivo incorreu em erros e/ou equívocos de parametrização no seu sistema de apuração dos estornos. Rejeitados os demais pedidos relacionados a: I) estornos de créditos decorrentes de fatos que não compuseram a autuação; II) exclusão dos débitos e créditos nas operações originárias de transferências entre os estabelecimentos da empresa sob o argumento de não incidência do imposto; III) inaplicabilidade da multa por excessividade e violação ao princípio constitucional do não confisco. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime, submetida ao reexame necessário por uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 16/02/2016, para exigir ICMS acrescido de multa de 60%, no valor histórico total de **R\$ 14.285.353,84**, contendo a seguinte imputação fiscal:

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.

O contribuinte foi notificado do lançamento em 29/02/16, através de intimação pessoal.

Apresentou defesa administrativa, subscrita por advogada com procuração nos autos e respectivo substabelecimento (fls. 55/56). A peça processual defensiva é datada de 26/04/2016, e foi juntada às fls. 26 a 52 com os respectivos anexos. O contribuinte suscitou as seguintes questões:

01 – Decadência do período entre 1º/01/2011 e 28/02/2011, visto que a ciência do Auto de Infração se deu em 29/02/2016. Fundamenta o pedido nas disposições do art. 150, § 4º do CTN e em reiteradas decisões do STJ em sede de Recurso Especial, a exemplo do Resp 973.733/SC, Relator Ministro Benedito Gonçalves.

02 – Em seguida a defesa aponta 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 as entradas no período autuado foram recebidas de outro estabelecimento 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 aproveitou créditos do imposto correspondente à carga efetiva de 10%, equivalente à carga efetiva de tributação sobre as saídas dessas mercadorias.

03 – Argumentou que o segundo erro cometido pela fiscalização decorreu do fato de que parte das mercadorias relacionadas às operações objeto dos estornos de créditos estão enquadradas no regime da S.T. (substituição tributária), de modo que as saídas subsequentes não estavam contempladas com a redução de base de cálculo, o que tornou indevido o estorno proporcional, conforme previsto art. 4º, inc. I do Dec. 7.799/00. Apresentou tabela a fl. 35 dos autos apontando exemplos de operações com algumas mercadorias enquadradas nesta situação – macarrão instantâneo; chocolates diversos; bombons sortidos; chocolate branco, biscoito recheado; ração para animais. Indicou as respectivas NCMs dos produtos acima referenciados.

04 – Apontou 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).

05 – Ponderou ainda 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 que se referiam a créditos vinculados à regularização dos estoques do produto leite condensado. Informou a defesa que naquele mês a empresa autuada realizou uma baixa extraordinária de estoque de unidades de leite condensado o que levou a promover o estorno dos créditos do imposto por ocasião das entradas desses produtos. Acrescentou que por um erro do sistema interno da empresa a indicação do valor unitário do produto foi muito maior que o usual, sendo que, no caso concreto, o valor unitário do leite condensado estava entre R\$ 1,61 e R\$ 2,01, mas por erro do sistema foi indicado 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 maior realizado.

06 – Afirmou, mais à frente, 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.

07 – Em outro item da impugnação o contribuinte declarou que os equívocos cometidos no cálculo e na apuração 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 que parte das operações que foram objeto das cobranças decorreram de aquisições de leite em pó e que as saídas desse produto dentro do Estado da Bahia são 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. Entende, portanto, o contribuinte que nas operações com leite em pó não há que se falar em estorno proporcional de créditos nas saídas beneficiadas com a redução do imposto, de maneira que, ao seu entender, o contribuinte está autorizado a se creditar do valor total do imposto cobrado nas entradas dessa mercadoria, o qual será utilizado para abater o montante do ICMS apurado nas saídas subsequentes. Sobre a questão em referência a defesa fez menção às disposições da CF e da Lei Complementar 87/96 relacionadas com o direito ao crédito do imposto, além de precedentes judiciais originárias do STF (Agravo Regimental no RE nº 240.395-RS e nº 154.179-2-SP, julgados respectivamente em 28.05.2002 e 03.08.2004 e RE nº 367053/RS, julgado em 18.10.2004 (Decisão Monocrática).

08 – Por fim, 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.

Informação fiscal foi prestada pelo autuante, às fls. 101 a 105 dos autos, datada de 03/02/2017. Nesta peça não foram acolhidos os argumentos expostos na peça de defesa, concluindo-se pela manutenção integral dos valores lançados no Auto de Infração.

Contribuinte em nova intervenção nos autos (fls. 111 a 116) reitera as razões que integram a inicial defensiva. Manifestação da defesa protocolada em 23/02/2017. Anexados novos instrumentos de representação (fls. 135/140verso)

Em nova peça informativa, firmada em 16/04/2017 (fls. 144/148), a Auditoria mais uma vez não acolhe os argumentos defensivos e mantém os valores exigidos no Auto de Infração.

Houve o pedido de realização de diligência, formulado pelo anterior Relator deste PAF, Consº Ângelo Mário de Araújo Pitombo, em 22/08/2017 (fl. 157), encaminhada à ASTEC/CONSEF. O pedido de revisão abrangeu os pontos suscitados na peça defensiva, integrantes dos itens 04 e 06 acima. Foram formulados os quesitos abaixo reproduzidos:

- a) *Verifique, em relação ao item “01” acima (**item 04 deste texto**), se houve realmente os estornos alegados pelo sujeito passivo e se, uma vez ocorridos, resultam em redução do valor exigido, efetuando os ajustes necessários;*
- b) *Examine se efetivamente, a partir de janeiro de 2014, a requerente apurou saldo credor de ICMS. Caso se confirme as alegações defensivas, manter a exigência tributária apenas no período que remanescer saldo devedor.*

A ASTEC, em 29/09/2017, através de Parecer nº 82/2017 (fls. 166/169), não emite parecer conclusivo acerca das questões suscitadas pelo anterior relator, especialmente, no que se refere à existência ou não de saldos credores, a partir de jan/2014, fato que, se provado, apenas reduziria o valor desses saldos, sem repercussão financeira em desfavor da Fazenda Pública.

O autuado, em 16/11/2017, às fls. 175 a 182, manifestou a sua inconformidade com o conteúdo do Parecer da ASTEC nº 82/2017, ocasião em que reiterou a necessidade dos demais pontos suscitados integrarem o objeto da diligência. Requereu mais uma vez a improcedência do ato de lançamento ou a conversão do feito em nova diligência fiscal.

O presente processo foi redistribuído para esta Relatoria, em 19/09/2018, conforme despacho exarado à fl. 215, considerando que o anterior Relator, Consº. Ângelo Mário de Araújo Pitombo deixou de exercer suas atividades neste CONSEF em razão da sua aposentadoria.

O feito foi convertido em diligência para a ASTEC/CONSEF, através do expediente inserido entre as fls. 216/218 do presente PAF, datado de 30/11/2019, ocasião em que foram formulados quesitos relacionados à matéria controvertida, nos seguintes termos:

Considerando que o Processo Administrativo Fiscal é regido, especialmente, pelos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, o PAF deve retornar a ASTEC/CONSEF para que revisor fiscal a ser designado por aquela Assessoria Técnica preste as seguintes informações:

Quesito 01 – *Deve revisor intimar o contribuinte a comprovar se no período objeto da autuação houve a entrada de mercadorias no estabelecimento autuado provenientes de fornecedores também habilitados a utilizar o benefício da redução da base de cálculo do ICMS previsto no Dec. 7799/00. Em seguida intimar o contribuinte a comprovar que essas operações foram objeto de novo estorno de crédito no presente Auto de Infração. Demonstrado a veracidade das alegações defensivas proceder à exclusão dessas operações do Auto de Infração (art. 3º, § 2º do Dec. nº 7799/00).*

Quesito 02 – *Deve o revisor intimar o contribuinte a comprovar se no período objeto da autuação houve a entrada de mercadorias no estabelecimento autuado, enquadradas no regime de substituição tributária. Em seguida intimar o contribuinte a comprovar que essas operações foram objeto de estorno de crédito no presente Auto de Infração. Demonstrado a veracidade das alegações defensivas proceder à exclusão dessas operações do Auto de Infração (art. 4º, inc. I, do Dec. nº 7799/00).*

Quesito 03 – *Deve o revisor intimar o contribuinte comprovar se 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 teria sido observado pelo autuante. Comprovada a veracidade das alegações defensivas, proceder aos ajustes nos valores dos débitos nos meses citados.*

Quesito 04 – *Deverá o revisor examinar a conta corrente fiscal do contribuinte, a partir dos dados existentes na escrita do ICMS (Entradas, Saídas e Apuração) e emitir parecer técnico declarando se efetivamente, a partir de janeiro de 2014, o contribuinte passou a apurar saldo credor de ICMS. Caso se confirme as alegações defensivas, manter a exigência tributária apenas nos períodos mensais em que remanescer saldo devedor do imposto.*

Processadas alterações no valor do débito das infrações objeto da revisão fiscal deverá ser elaborado novo Demonstrativo de Débito dessas ocorrências, no mesmo formato do Auto de Infração.

A ASTEC através do Parecer nº 27, firmado 15/09/2021, apresentou as conclusões a seguir resumidas:

Quesito 01 – Afirmou estar demonstrado na planilha, Doc. 03, mídia CD (fl. 281), que existem operações objeto de novo estorno de crédito no presente Auto de Infração. Porém para proceder à exclusão dessas operações seria necessário o acesso aos arquivos magnéticos da empresa devido ao volume de itens a serem analisados, mais de 100.000 (cem mil) nos exercícios fiscalizados. Não foram efetuadas as exclusões.

Quesito 02 – Comprovado que no período objeto da autuação houve operações de saídas de mercadorias cuja tributação se deu pelo regime da ST que não foram beneficiadas pela redução de base de cálculo, conforme Doc. 04 (CD – fl. 281). Porém, o contribuinte, após ter sido regularmente intimado, não procedeu à comprovação de entradas de produtos com o imposto já recolhido pelo regime da antecipação tributária total.

Quesito 03 – Entre os meses de junho e agosto de 2011 a empresa teria comprovado documentalmente os ajustes a título de estornos de crédito, conforme fls. 260/262 dos autos,

detalhamento às fls. 184/188. Efetuados os ajustes nos meses citados, conforme Demonstrativo inserido à fl. 226.

Quesito 04 – Examinada a conta corrente fiscal do contribuinte a partir dos dados existentes na escrita do ICMS (Entradas, Saídas e Apuração), além das DMAS do período de janeiro de 2014 a setembro de 2015, foi constatado que o contribuinte passou a apurar saldo credor do imposto, ficando mantidas as exigências fiscais somente nos meses em que remanesceu saldo devedor de ICMS.

Elaborado novo Demonstrativo de Débito, que após os ajustes, resultou na redução do débito do Auto de Infração para a cifra de **R\$ 5.521.998,52**.

Nova Manifestação empresarial vem aos autos (fls. 296/304), após o contribuinte ser regularmente Notificado acerca do Parecer da ASTEC.

Acatada a diligência no que se refere aos resultados apurados para os **quesitos 03 e 04**. Não enfrentados pela autoridade fiscal revisora, segundo a defesa, os **quesitos 01 e 02** e o item relacionado com o erro da regularização dos estoques do produto leite condensado no mês de novembro/2013, quando a empresa autuada realizou uma baixa extraordinária de estoque de unidades daquele produto, porém com valores que destoam da realidade.

No **quesito 01**, apesar do revisor ter confirmado que o estabelecimento autuado recebeu mercadorias oriundas de estabelecimentos que também gozam do benefício fiscal da redução da base de cálculo, não foi efetuado pelo diligente os ajustes no lançamento determinados pelo órgão julgador.

No **quesito 02** o objetivo era a confirmação de que determinados produtos adquiridos pelo estabelecimento autuado estavam sujeitos ao ICMS-ST vez que tal circunstância também afastaria a exigência de estornos de créditos na forma como foi apurado no Auto de Infração, visto que as operações de saídas dos produtos submetidos à substituição tributária não se sujeitam à redução de base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00. Disse a defesa que esse quesito restou inconclusivo.

Pede ainda o 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 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).

Em novo informativo fiscal, protocolado em 05 de abril de 2022 (fls. 317/321), prestado desta vez por outro Auditor Fiscal, designado a intervir no feito, foi declarado que:

- **Quesito 01:** a Nestlé Brasil 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. Esclareceu que no Demonstrativo de Débito a Auditoria somente incluiu as notas fiscais cuja base de cálculo por erro ou questões de parametrização não foram reduzidas. Na EFD as notas fiscais cujas bases foram reduzidas não compuseram a autuação. Foram anexadas na peça informativa a relação de todas as transferências (CFOP 5152) das filiais da Nestlé Brasil para o estabelecimento autuado nos anos de 2012 a 2015 (não foi dado acesso a ano de 2011), razão pela qual não houve a exclusão das NFs relacionadas às transferências (entradas com o CFOP 1152 ou 1949) que compõem o demonstrativo de débito da autuação;
- **Quesito 02:** com relação às mercadorias sujeitas ao ICMS-ST o novo informativo fiscal declara que foram efetivamente incluídas no A.I., de forma equivocada, operações com produtos sujeitos à antecipação total a exemplo de chocolates, macarrão instantâneo e ração.

Procedeu-se à correção dos demonstrativos analíticos e resumo do estorno de crédito de 2% e 7% dos anos de 2011 a 2015, no formato papel (impressos) e formato eletrônico (encartados na mídia digital);

- **Quesito 03:** Foram efetuados ajustes nos meses de junho a agosto de 2011, considerando que no cálculo do estorno devido, os lançamentos 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).

- **Quesito 04:** ajustada as cobranças relacionadas à repercussão econômica em desfavor da Fazenda Pública em função dos novos valores apurados para os estornos de crédito.

Ao final da peça informativa foi elaborado novo Demonstrativo de Débito, com os valores residuais do Auto de Infração, que totalizou o montante de **R\$ 2.546.966,32** (Demonstrativo reproduzido à fl. 221).

O contribuinte em nova intervenção nos autos, datada de 20/04/2022, através da peça processual acostada às fls. 360/365 deste PAF, afirmou, em relação aos valores remanescentes da autuação que:

- a) as reduções promovidas pela Autoridade Fiscal representam mais de 80% do valor principal originalmente exigido;
- b) apesar das reduções propostas e da série de diligências realizadas nos autos ainda existem questões relevantes que estão pendentes de análise, especialmente, reitera a defesa, os créditos lançados em novembro de 2013 que pretendiam regularizar erro no sistema de seu controle de estoques, sendo incabível o estorno desses créditos pelo fisco baiano – volta a pedir a realização de diligência direcionada para este tópico, visto que nos autos foi juntada a documentação fiscal que necessita de análise;
- c) além disso, em relação aos créditos oriundos de outros estabelecimentos que também fazem jus ao benefício da redução de base de cálculo previsto no Decreto nº 7.799/00, apesar da Autoridade Fiscal não ter acatado as razões defensivas, acrescentou novo argumento, relacionado ao Tema 1.099 de Repercussão Geral e a ADC 49, em trâmite pelo STF, que consolida o entendimento de que é indevida a incidência do ICMS nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte visto que, nessa hipótese, não há circulação jurídica necessária à tributação pelo imposto estadual;
- d) pondera o contribuinte que ainda que não se considere os argumentos explorados nas manifestações defensivas anteriores, o caso atrai a aplicação dos precedentes vinculantes do Colendo STF, que, se considerados, levarão à extinção integral do crédito tributário envolvendo as transferências entre os estabelecimentos da impugnante.

A defesa conclui o seu arrazoadado formulando os seguintes pedidos:

- i) que seja acolhida a retificação do lançamento promovida pela Autoridade Fiscal, que resultou na redução do valor histórico exigido para a cifra de **R\$ 2.546.966,32**;
- ii) em relação aos créditos lançados em novembro/2013, que os autos sejam novamente baixados em diligência para que sejam eliminadas quaisquer dúvidas quanto à legalidade dos argumentos defensivos;
- iii) reiterou, ao final, os fundamentos de todas as Manifestações apresentadas neste processo a fim de seja julgado improcedente o Auto de Infração com a consequente extinção do crédito tributário.

Em despacho exarado à fl. 369 deste PAF, após avaliação dos elementos existentes neste processo, concluí que o mesmo se encontra em condições de ser inserido na pauta de julgamento. Apresento na sequência o meu voto.

É o relatório.

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 (ASTECH) 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 imponible.

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 inexistir 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 feito 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 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 subseqüentes 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 subseqüente 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 subseqüente 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 RPAF/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\$ |
|--------------|---|----------------------------------|
| mar/11 | 233.890,81 | 0,00 |
| abr/11 | 120.275,37 | 5.325,29 |
| mai/11 | 115.114,65 | 1.014,56 |
| jun/11 | 2.337.066,76 | 0,00 |
| jul/11 | 1.030.537,43 | 0,00 |
| ago/11 | 193.129,67 | 0,00 |
| set/11 | 119.519,23 | 7.641,01 |
| out/11 | 158.337,94 | 7.454,96 |
| nov/11 | 131.715,26 | 2.730,50 |
| dez/11 | 269.701,31 | 10.143,48 |
| jan/12 | 124.042,02 | 14.724,95 |
| fev/12 | 143.546,07 | 11.929,92 |
| mar/12 | 129.626,01 | 7.470,03 |
| abr/12 | 101.204,78 | 3.467,37 |
| mai/12 | 107.581,55 | 7.282,93 |
| jun/12 | 119.762,21 | 6.450,05 |
| jul/12 | 100.045,41 | 12.143,14 |
| ago/12 | 117.814,36 | 115.936,08 |
| set/12 | 84.279,13 | 10.226,32 |
| out/12 | 100.982,33 | 3.498,01 |
| nov/12 | 662.227,11 | 477.350,11 |
| dez/12 | 412.978,06 | 326.575,20 |
| jan/13 | 450.874,58 | 373.663,46 |
| fev/13 | 335.118,39 | 225.064,40 |
| mar/13 | 367.421,42 | 246.205,51 |
| abr/13 | 235.045,21 | 127.449,33 |
| mai/13 | 45.980,84 | 7.602,13 |
| jun/13 | 21.106,74 | 0,00 |
| jul/13 | 201.584,20 | 150.675,83 |
| ago/13 | 23.801,57 | 0,00 |
| set/13 | 109.057,93 | 103,14 |
| out/13 | 282.062,66 | 19,90 |
| nov/13 | 696.837,73 | 344.551,12 |
| TOTAL | | 2.506.698,73 |

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233038.0002/16-9**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.506.698,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR