

PROCESSO	- A. I. N° 233038.0006/15-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NESTLÊ BRASIL LTDA.
RECORRIDOS	- NESTLÊ BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF n° 0059-04/16
ORIGEM	- IFEP DAT NORTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 13/12/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0263-11/16

**EMENTA: ICMS. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS.** No campo do Auto de Infração destinado à descrição dos fatos está claramente dito que a imputação é de recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas regularmente escrituradas, com preços abaixo dos custos de aquisição, os quais são aqueles previstos no art. 13, § 4º, I da LC n° 87/1996, por se tratar de operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, cujo remetente é um centro de distribuição (CD). As operações entre a indústria de Feira de Santana e o CD do mesmo Município são de venda, e não de transferência. Por isso, não há que se falar em custo de produção ou no art. 13, § 4º, II da LC n° 87/1996. A remessa necessária decorre de retificações acertadamente efetuadas na informação fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pleito de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF n° 0059-04/16 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto n° 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte que, inconformado, apresenta a peça de irresignação com arrimo no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 13/04/2015 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 53.016.062,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei n° 7.014/1996, sob a acusação de recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas regularmente escrituradas.

Trata-se de transferências abaixo do custo de aquisição entre estabelecimentos situados nas mesmas instalações físicas, no Município de Feira de Santana - BA, que, segundo a autoridade fiscalizadora, constituem, na verdade, somente um, pois não existem divisões entre eles. Segundo o Fisco, o trânsito de mercadorias é meramente documental e fictício, sem a efetiva circulação.

Consta que o contribuinte recebe mercadorias com preços abaixo do custo de aquisição. A indústria remetente, denominada Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., goza do benefício fiscal do DESENVOLVE, com “subsídio” de 81% do ICMS apurado mensalmente.

Ocorre, nos dizeres do auditor fiscal, que os itens são transferidos com superfaturamento, da fábrica para o autuado, que é um centro de distribuição (CD), com o mero objetivo de repassar créditos de forma ilegal.

O CD, por sua vez, remete para outras unidades do grupo empresário com o custo normal.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 28/04/2016 (fls. 112 a 121) e decidiu pela Procedência Parcial de forma unânime, nos seguintes termos:

**" VOTO**

*Inicialmente nego o pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, a teor do art. 147, I do RAPF/99, haja vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca da matéria posta na lide. Ademais os equívocos apontados na peça de defesa, quanto à formação da base de cálculo do imposto foram sanados pelo próprio autuante, no curso da instrução processual.*

*Rejeito as preliminares de nulidade argüidas pelo sujeito passivo, pela constatação de que o Auto de Infração foi lavrado com estrita obediência ao disposto no art. 39 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, bem como encontram-se os requisitos formais e materiais, suficientes e necessários, para surtir os efeitos jurídicos e legais da peça vestibular. Assim, a imputação está clara, detalhada de tal forma que permitiu ao sujeito passivo o exercício da ampla defesa, tendo sido respeitado o contraditório, haja vista que as partes foram cientificadas de todos os atos processuais e puderam se manifestar nos prazos legais para tal mister. Outrossim, foram fornecidos cópias do levantamento fiscal, o que permitiu ao defendente a análise do lançamento em sua inteireza, pelo que formulou cálculos e contestou os custos das mercadorias objeto da autuação.*

*Ademais, o defendente trouxe aos autos os relatórios e documentos fiscais quando da apresentação da peça de defesa, com o intuito de promover a modificação ou a extinção dos valores exigidos pela Fazenda Pública Estadual, nesse processo administrativo fiscal.*

*Desse modo, rejeitadas as preliminares trazidas na peça de defesa, adentro ao exame do mérito, como segue.*

*No que pertine à alegação de que ocorreu erro na determinação da base de cálculo do imposto durante a conversão de quantidade dos produtos, o próprio autuante reconheceu as razões da defesa, com relação aos produtos "412497 - NESCAU ACTGE BEBIDA LÁCTEA" e "412500 - NESQUIK BEBIDA LÁCTEA" - "que representa a maior parte dos produtos autuados", e retificou os cálculos para a condição apresentada de que 3 é igual a 1 e os valores autuados foram reduzidos para os novos patamares, apresentados no demonstrativo anexo ao processo, via CD.*

*Também em relação à alegação de erro na identificação da nota fiscal de entrada mais recente, no período de 2012, o autuante pontua que assiste razão ao contribuinte em relação aos produtos "411403 - NINHO Leite em pó Integral 24X400G BR"; "411481 - MOLICO Lepo Desn Vit A&D 24X300G BR"; "12109970- SOLLYS Beb Soja Laranja 9(3X200ML) N1 BR" e 412824 - IDEAL Lepo Sachet 50X200G BR", pois foi verificada e corrigida pelo novo relatório apresentado, anexo em CD a este processo, inclusive para os outros exercício, sendo feito o devido balanço na forma do RICMS-BA.*

*Quanto ao apontado erro na determinação da base de cálculo do imposto nas operações de transferências internas, o autuante as retira do levantamento originário, ao tempo em que informa a sua opção em efetuar o referido lançamento em novo Auto de Infração por motivo de melhor especificação.*

*Por último reconhece ainda que assiste razão ao defendente quanto à alegação de que exigiu, indevidamente, ICMS nas transferências para filiais localizadas na Zona Franca de Manaus ("ZFM"). Desse modo, retira os respectivos valores do Auto de Infração em obediência ao Art. 265, XII, do RICMS.*

*Realço que o defendente após ser cientificado da informação fiscal, em pleno exercício do direito ao contraditório, manifestou-se no sentido de que o autuante ao analisar a Impugnação apresentou Informação Fiscal e concordou com parte dos pedidos para: "(i) reconhecer o erro de unidade de medida, reformulando os cálculos; (ii) reconhecer que, para fins de cálculos, houve adoção das mesmas Notas Fiscais de Entrada para todas as saídas; (iii) reconhecer que são indevidos os valores de ICMS cobrados nas transferências para filiais na Zona Franca de Manaus; e (iv) retirou os valores relativos às transferências internas na presente autuação fiscal, de modo que novo Auto de Infração será lavrado para a referida cobrança", sendo reduzido o Auto de Infração para o valor de R\$27.161.942,00. Constatou que a partir dessa manifestação fatos novos não foram trazidos pelo defendente, com o condão de reduzir o novo valor de ICMS trazido pelo auditor fiscal, consoante o demonstrativo apresentado no CD-ROM de fl. 91 do PAF.*

*Concordo com as exclusões efetuadas e acima explicitadas, do que resultou o valor do ICMS exigível em R\$27.161.942,00, posto que sanada as incorreções, não há razão para que seja decretada a nulidade do lançamento, mormente quando não foram identificadas outras irregularidades no levantamento fiscal.*

*Ressalto que a autuação ocorreu em decorrência de o autuante ter constatado erros de escrituração de saídas de mercadorias abaixo do custo de aquisição, o que demonstrou nos relatórios e resumo anexos gravados em*

CD, à fl. 17 do PAF.

*Foi constatado na ação fiscal que a sociedade empresária transfere mercadorias adquiridas com preço abaixo do custo de aquisição, compradas, na sua maior parte, na fábrica em Feira de Santana: Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., que goza do benefício fiscal do Desenvolve, com subsídio do ICMS apurado mensalmente no percentual que chega a 81%.*

*Na verdade o sujeito passivo, Nestlé Brasil Ltda., é o CD – Centro de Distribuição do Grupo Nestlé, para Feira de Santana e norte nordeste do país, e adquire todas as mercadorias produzidas na fábrica Nestlé Nordeste Alimentos, mercadorias que saem superfaturadas da fábrica para o CD – Centro de Distribuição, no caso o autuado, que utiliza um crédito fiscal a maior. Posteriormente, essas mercadorias saem do atacadista, em transferência para outras unidades, com o custo de transferência normal utilizado pela empresa no geral. Com esta prática, conclui o autuante, na descrição dos fatos apostila na primeira folha do Auto de Infração em lide, que, o autuado, ou seja, a unidade comercial da presente lide, além de se creditar de ICMS em valores superfaturados, e com subsídio do Desenvolve, transfere estas mercadorias com valores abaixo dos custos das entradas.*

*Esse não foi o único Auto de Infração lavrado contra o grupo empresarial, para a exigência de ICMS sob a mesma acusação, como bem salientou o próprio defendente ao dispor na peça de defesa: “Pontua que em procedimento de fiscalização dos anos de 2009 a 2014, os D. Agentes Fiscais do Estado da Bahia lavraram a presente autuação contra o autuado para a cobrança do ICMS, supostamente recolhido a menor no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014, sob alegação de ocorrência de saídas de mercadorias em transferências interestaduais abaixo do valor das entradas, em violação aos artigos 56 e 124, inciso I, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, e artigos 17 a 21 e 23 da Lei Estadual nº 7.041/96”.*

*Assim, para melhor explicar como funciona o planejamento fiscal do Grupo Nestlé, reproduzo as informações trazidas pelos autuantes, em acusação similar, desta feita na Nestlé Brasil Ltda. de Itabuna, Centro de Distribuição localizado em Itabuna, CNPJ 60.409.075/0051-11, consoante o AI nº 26197.0014/14-0, posto que se a situação ali destacada assemelha-se à apontada no presente Auto de Infração, modificada apenas pela localização geográfica:*

*1 – A Nestlé Alimentos de Bebidas Ltda., CNPJ 08.334.818/0003-14 e a Nestlé Brasil Ltda. de Itabuna, CNPJ 60.409.075/0051-11 funcionam dentro de um mesmo ambiente fabril, inexistindo, de fato, dois Estabelecimentos. Trata-se de uma única unidade produtiva a funcionar sob mais de uma denominação jurídica, não sendo possível distinguir a área industrial, comercial, financeira e administrativa de cada uma;*

*2- A princípio vemos como indevida está liberação de funcionamento destas duas unidades em um mesmo ambiente, fato que tem dificultado a ação fiscalizadora do Estado da Bahia;*

*3- Todas as operações “comerciais” entre as referidas empresas são meras trocas de notas, sem nenhuma movimentação física de mercadorias;*

*4- A Nestlé Nordeste é detentora do Programa Desenvolve através da Resolução 55/2010, que usufrui do benefício fiscal de redução do pagamento do ICMS, onde a partir de um saldo devedor do imposto, paga somente 10% deste valor e difere 90%, que pode ser antecipado com um desconto de 90%, ou seja, resulta em 19% do imposto devido. E que ela usufrui!*

*5- Constatamos nas vendas dos produtos da Nestlé Nordeste de Itabuna para a Nestlé Brasil de Itabuna, os valores das operações são destacados bem acima dos valores praticados nas transferências entre a filial da Nestlé Brasil de Itabuna para as demais filiais Nestlé Brasil;*

*6- Caso a Nestlé Nordeste não tivesse usufruindo nenhum benefício fiscal, nada teria de irregular na cadeia operacional do débito e crédito do ICMS;*

*7- A Nestlé Nordeste de Itabuna transfere valores integrais de créditos fiscais que são aproveitados pela Nestlé Brasil de Itabuna. Entretanto, apenas 19% destes valores são recolhidos por ela, em função do uso do Desenvolve;*

*8- No momento subsequente a Nestlé Brasil de Itabuna transfere os seus produtos para as filiais baianas com valores inferiores do que havia “comprado” da Nestlé Nordeste de Itabuna, logo gerando um débito menor do que o crédito da entrada do mesmo produto;*

*9- Eis que a legislação baiana, com intuito de evitar a infeliz prática em pauta e preservar a sistemática normal do ICMS, vedo a utilização de créditos fiscais provenientes de contribuintes industriais incentivados (Nestlé Nordeste com Programa Desenvolve) superiores aos valores dos débitos subsequentes da mesma mercadoria;*

*Mesmo procedimento foi detectado entre a Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda, que goza do benefício fiscal do Desenvolve e a Nestlé Brasil Ltda., (autuado), pelo que cabe a aplicação do art. 100, inciso IX do RICMS/97 com a mesma redação do art. 312, V do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12:*

*Art. 100 – O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições*

*expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

...  
IX – forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

*Ressalto que este dispositivo se ampara no princípio da não cumulatividade, que norteia o sistema de apuração do ICMS, e exige a anulação ou estorno de crédito, quando as mercadorias forem adquiridas de contribuinte industrial que frua de incentivo fiscal concedido pelo Estado da Bahia, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.*

*A norma posta visa alcançar e inibir a supervvalorização da base de cálculo nas saídas de mercadorias dos contribuintes que possuem benefícios fiscais neste Estado, de forma que caso ocorra, os destinatários devem anular ou estornar os créditos fiscais maiores do que o ICMS devido na operação subsequente com a mesma mercadoria, neste Estado.*

*Ademais, a presente autuação resultou do confronto entre documentos fiscais e cruzamentos de dados para que se chegasse à estratégia fiscal utilizada pelo grupo Nestlé com vistas à diminuição do imposto a pagar em suas unidades comerciais, por meio da incorreção do custo de saída das mercadorias. Portanto na presente autuação não está abarcada, ou sendo discutida a aplicação e o alcance do art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, que trata do custo de produção das mercadorias.*

*Quanto ao argumento manifestado pela defendant, de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, lembro que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, bem como a decretação da constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões dos Tribunais mencionadas pelo autuado não vinculam os atos administrativos dos entes federativos.*

*Ressalto que o patrono da sociedade empresária requereu que todas os avisos e intimações, relativas a este processo sejam realizadas, exclusivamente, em nome do advogado JOÃO ALBERTO P. LOPES JÚNIOR (OAB/BA nº 11.972), com endereço profissional na Avenida da França, 164, Edifício Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40.010-000, mas o seu não cumprimento não implica em nulidade do ato administrativo, posto que não há previsão para tal no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 7.629/99).*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração”.*

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF 0059-04/16.

Consoante a previsão do art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 132 a 142, no qual inicia suscitando preliminar de nulidade da Decisão recorrida, pois o indeferimento do pedido de diligência levou a uma base de cálculo não confiável. Tanto isso é verdade que conseguiu demonstrar, na impugnação, o cometimento de equívocos por parte do auditor, atinentes à conversão de quantidades de produtos, à identificação das notas fiscais de entrada mais recentes no período de 2012, à cobrança de imposto referente às operações com estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus etc.

No mérito, assevera que a JJF entendeu ter ocorrido desobediência à norma do art. 13, § 4º, I da LC nº 87/1996, “que remete à obrigatoriedade de utilização do valor de entrada mais recente para efetuar transferência de mercadoria. Assim, considerando o disposto no inciso II, o preço de transferência corresponde ao valor de sua produção, razão pela qual constou inferior ao valor de entrada apontado pela recorrida”.

O Acórdão combatido, a seu ver, ignorou por completo o conceito de custos outorgado pelo Direito Privado, situação que malfere o art. 110 do CTN.

Com isso, sustenta que não adquiriu da indústria mercadorias superfaturadas, tampouco fez uso de crédito em montante acima do previsto na legislação, tão somente deu entrada pelo custo de produção, que são todos aqueles relacionados com a atividade fabril, a teor do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996 e legislação correlata. Ou seja, ao contrário do autuante - que, sendo o recorrente um centro de distribuição, efetuou o cotejo de acordo com o valor das entradas mais recentes, previsto no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/1996 -, concebe (o recorrente) que deveria ter sido levado em consideração o critério do inciso II do mesmo artigo e parágrafo.

Alega que o tema deveria ser discutido no STF ou no Congresso Nacional, livrando desse modo os contribuintes de serem vitimados pela guerra fiscal travada entre os Estados.

Aduz o caráter confiscatório da multa, pedindo redução ou cancelamento, fornece endereço para comunicações processuais e encerra pleiteando o provimento do apelo.

## VOTO

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão de primeiro grau, que analisou todas as questões ventiladas na defesa (impugnação), o autuante e os julgadores da instância de origem expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram o ilícito, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, bem como apontaram o embasamento jurídico.

No campo destinado à descrição dos fatos está claramente dito que a imputação é de recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas regularmente escrituradas, com preços abaixo dos custos de aquisição, os quais são aqueles previstos no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/1996, por se tratar de operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, cujo remetente é um centro de distribuição (CD).

O conceito de custos não é de aplicação exclusiva nas indústrias, mas em quaisquer empreendimentos que comprem para revender, prestar serviços, produzir ou desenvolver outras atividades. Por exemplo, é de uso cotidiano a expressão custo das mercadorias vendidas (CMV), que corresponde aos estoques iniciais, somados das compras e diminuídos dos estoques finais (CMV = EI + C - EF), raciocínio basilar de contabilidade e de auditoria de estoques.

Portanto, não se está alterando definição, conteúdo ou alcance de conceitos, formas ou institutos de Direito Privado, tampouco fazendo uso de princípios gerais do mencionado ramo da Ciência Jurídica para se levar a efeito o que é vedado pelos artigos 109/110 do CTN.

Apesar de os julgadores da instância de origem terem destacado a norma do art. 100, IX do RICMS-BA/1997 no Acórdão recorrido, de forma apropriada, conforme exporei no julgamento de mérito, e de muito se ter discutido sobre tal assunto no processo, ressalte-se, para que não ocorram mal entendidos, que a autuação não trata de utilização indevida de crédito.

O lançamento de ofício, repito, decorre de inobservância ao art. 13, § 4º, I da LC nº 87/1996.

Não se diga que o ato administrativo é nulo porque não foi citado esse dispositivo de Lei Complementar na peça vestibular. O art. 17 da Lei nº 7.014/1996, que lhe é correspondente no § 8º, consta do campo “Enquadramento”, de fl. 02. Não seja o processo administrativo fiscal revestido de tamanho rigor, pois, assim como o novo CPC, prioriza a concretização do direito material, e não da forma, a teor do art. 19 do respectivo Regulamento (Decreto nº 7.629/1999).

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

O contribuinte demonstrou ter pleno conhecimento da acusação que lhe foi dirigida. Tanto isso é verdade que insiste na equivocada tese de que ao caso concreto deve ser aplicado o método do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, como o fez, inclusive grifando e transcrevendo a legislação, à fl. 136, na petição do apelo.

Não foi constatada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de Direito Constitucional, Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

O art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999 permite ao órgão julgador indeferir o pedido de diligência, desde que conclua que estão contidos nos fólios processuais todos os elementos necessários para decidir, situação que não resulta em nulidade.

A presença de eventuais equívocos, sanáveis, nos levantamentos de auditoria, posteriormente expurgados, como aconteceu no presente caso, não significa vício apto a invalidar o ato administrativo.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Indefiro o pedido de diligência, direta ou indiretamente apresentado, com fulcro no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, pois todos os elementos necessários para formar o convencimento dos membros deste colegiado estão contidos aos autos.

Quanto ao endereço para comunicações, nada impede que seja utilizado aquele indicado pelo contribuinte. Entretanto, em se tratando de processo administrativo fiscal, não há que se falar em irregularidade se observados os artigos 108 a 110 do sobredito Regulamento (RPAF-BA/1999).

No mérito do Recurso Voluntário, com efeito, em uma economia de livre mercado é permitido a quem possui o bem vendê-lo pelo valor que for do seu interesse. Todavia, quando se está a tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, devem ser obedecidas as regras do art. 13, § 4º da LC nº 87/1996.

O apelante é um centro de distribuição. Por conseguinte, equivoca-se ao clamar pela aplicação do inciso II do referido artigo e parágrafo, que diz respeito às indústrias.

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

As operações entre a indústria de Feira de Santana e o CD do mesmo Município são de venda, e não de transferência. Por isso, não há que se falar em custo de produção ou no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996.

Observo, nos arquivos constantes do CD de fl. 17, que o autuante, por documento fiscal auxiliar de nota eletrônica de transferência (DANFE; coluna "NumDoc"), cotejou os custos unitários das operações de saída (transferência) com os das entradas, tomando como base para estes últimos as aquisições mais recentes (colunas "NumDocEntr" e "DataUltEntr").

Tendo verificado que as transferências ocorreram com valores inferiores aos custos referentes às entradas mais recentes, por unidade de mercadoria, custos estes consignados nos próprios documentos de transferência e de entrada mais recente no autuado, apurou a diferença a pagar, nos termos a seguir pormenorizados.

Por exemplo, no que toca ao primeiro item da aba "TransfAbaixoAquis\_ListaNotaFisc" do demonstrativo concernente ao exercício de 2013 ("NESTLÉ\_BRASIL\_TRANSF\_ABX\_CUSTO"; DANFE nº 236.059; "ALPINO CHOCOLATE 4(12 X 170G)BR"), foi constatada uma operação interestadual de transferência no dia 29/01/2013, com base de cálculo de R\$ 2.411,52 (coluna "VlBcICMS").

O custo por unidade, ou unitário, da última entrada (R\$ 2,94), ocorrida também em 29/01/2013, multiplicado pela quantidade transferida (1.152), indicava a cifra de R\$ 4.080,58 (coluna "VlBcMinTransf" = 2,94 (quantidade) x R\$ 1.152 (custo unitário da última entrada, retirado da nota de entrada mais recente) / 0,83 (ICMS compondo a sua própria base, uma vez que a auditoria foi por item das notas, e não por notas)).

O precitado custo de R\$ 2,94 foi extraído do DANFE da entrada mais recente, nº 1.029.741. Uma vez aplicado sobre a diferença, de R\$ 1.669,06 (coluna "VlBcMenor" = R\$ 4.080,58 - R\$ 2.411,52), o percentual ou a alíquota de 10%, já que o fiscalizado é beneficiário de Termo de Acordo de Atacadistas (Decreto nº 7.799/2000), encontrou-se o tributo a reclamar, ou seja, pago a menor, de R\$ 166,91 (coluna "VlICMSMenor").

O método acima foi nitidamente compreendido pelo sujeito passivo. Tanto isso é verdade que solicitou correções nos levantamentos do Fisco, situação a ser julgada no mérito do Recurso de Ofício.

Não procedem, portanto, os argumentos de violação ao pacto federativo.

Assinalo, a título de mero esclarecimento, que, embora não se tenha exigido no Auto de Infração o ICMS por suposta utilização de crédito indevido, fato é que o auditado, consoante as determinações do art. 100, IX do RICMS-BA/1997, tem o dever de estornar caso se enquadre na hipótese ali prevista, uma vez que a indústria da qual recebe é beneficiária do Desenvolve.

Caso existam indícios de que não o fez, isso pode ser objeto de futuro procedimento de fiscalização, a critério da autoridade competente.

*Art. 100 – O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

(..)

*IX – forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.*

Relativamente à multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, muito menos para reduzir ou cancelar, pois se trata de descumprimento de obrigação principal (artigos 158, 159 e 167, III do RPAF-BA/1999).

No que tange à remessa necessária, às fls. 87 a 90, a autoridade fiscalizadora, a pedido do contribuinte, ao prestar informação que reputo acertada, reconheceu e retificou os equívocos concernentes a: (I) conversões de quantidades (NESCAU ACTGE BEBIDA LÁCTEA e NESQUIK BEBIDA LÁCTEA); (II) erro na identificação de algumas entradas mais recentes em 2012 (NINHO LEITE EM PÓ MOLICO LEPO DESNATADO, SOLLYS BEBIDA SOJA LARANJA e IDEAL LEPO SACHET); e (III) presença nos levantamentos iniciais de operações com a Zona Franca de Manaus e de mera transferência interna (nas saídas do CD).

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos Voluntário e de Ofício.

## VOTO DIVERGENTE

Quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, observo que constam informações despiciendas no Auto de Infração, que nada tem a ver com os fatos geradores de ICMS que justificaram a exigência do imposto ora analisado.

A autuação fiscal ora analisada exige ICMS sobre as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em razão de erro na determinação da base de cálculo nas saídas regularmente escrituradas.

Logo, as informações sobre as operações de circulação de mercadorias anteriores às transferências, vendas efetuadas por estabelecimento que possui benefício fiscal do Desenvolve, são impertinentes ao julgamento do crédito tributário ora analisado e sequer deveriam constar do Auto de Infração. Da mesma forma, as informações referentes ao estorno do crédito, com base no art. 100, IX, do RICMS/2012 também não se aplicam ao caso ora analisado.

Entendemos que todas essas informações confundem o contribuinte e também o julgador, o que poderia acarretar a nulidade da autuação fiscal em razão da insegurança quanto à infração imputada (art. 18, IV, “a”, do RPAF). Não há dúvidas de que houve de fato uma certa confusão em razão de tantas informações, e que somente foi possível se identificar corretamente a infração que está sendo imputada ao contribuinte, após vários esclarecimentos prestados pelas partes envolvidas (autuante e autuado) em sessão de julgamento.

Todavia, em razão da norma constante no parágrafo único do art. 155 do RPAF, afasto a preliminar de nulidade suscitada, pois, de ofício, observo que o mérito da autuação fiscal não merece prosperar.

*Art. 155. A decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda*

*quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

**Parágrafo único.** Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Ora, a autuação não merece prosperar porque não há que se falar em incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

A circulação de mercadoria tributável pelo ICMS é a circulação jurídica e não a simplesmente física, interessa a saída em razão da venda e que implica, necessariamente, na transferência de propriedade do bem. Este elemento compõe a hipótese de incidência tributária do ICMS, de modo que a mera circulação física, que não apresenta tal elemento, não constitui fato gerador do ICMS, está fora do âmbito de incidência do imposto.

A circulação física da mercadoria, como ocorre no caso de uma transferência de bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, está fora do âmbito de incidência deste tributo. Não é fato gerador do ICMS.

Nesse sentido, a doutrina do professor Roque Carrazza:

*“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular a sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.*

*É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há de se falar em tributação por meio do ICMS.*

(...)

*O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”.*

*(ICMS, 10ª ed. Ed. Malheiros, p. 36/37) (grifamos)*

Tal entendimento resta totalmente pacificado no âmbito dos Tribunais Superiores, STF e STJ, tendo este já editado uma Súmula a respeito:

**Súmula 166: NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DEMERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE.**

A Súmula 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2010:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ.**

**DESLOCAMENTO DE BENS DO ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.**

**1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponível é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.** (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-13 PP-02783.

**Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008)**

**2. "Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte."** (Súmula 166 do STJ).

3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "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;"

4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

5. "Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS.

(...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10<sup>a</sup> ed., Ed. Malheiros, p.36/37) 6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por quanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010) (grifamos)

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da decisão proferida em Junho/2012:

**TRIBUTÁRIO. ICMS. DESLOCAMENTO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, SEM TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE.**

**NÃO-CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR. SÚMULA 166/STJ. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1<sup>a</sup> SEÇÃO, NO RESP 1.125.133/SP, MIN. LUIZ FUX, DJE DE 10/09/2010, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSES PRECEDENTES (CPC, ART. 543-C, § 7º), QUE IMPÕE SUA ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS.**

**AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.**

(AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012) (grifamos)

**TRIBUTÁRIO - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR - NÃO-CONFIGURAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - VALOR ADICIONADO - NÃO-OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

1. O cálculo do valor adicionado de participação do Município no produto da arrecadação do ICMS inclui o valor das mercadorias saídas – acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil; sendo que as operações imunes do ICMS, entre as quais se inserem as que destinem energia elétrica a outros Estados da Federação (artigo 155, § 2º, X, "b", da CF/88), são computadas, para cálculo do valor adicionado em tela.

2. Esta Corte firmou o entendimento no sentido de que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não configura operação tributável pelo ICMS, cujo fato imponível demanda a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro.

Agravo regimental improvido.

(AgRg nos EREsp 933.890/GO, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/12/2007, DJ 07/02/2008, p. 1) (grifamos)

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012:

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. 1. O SIMPLES DESLOCAMENTO DA MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DA MESMA EMPRESA, SEM A TRANSFERÊNCIA DE PROPRIEDADE, NÃO CARACTERIZA A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES. 2. CONTROVÉRSIA SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR ADICIONADO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE NORMA INFRACONSTITUCIONAL (LEI COMPLEMENTAR N. 63/1990). OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. 3. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.*

*(RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012) (grifamos)*

Ora, não se pode fechar os olhos para um entendimento pacificado há muito tempo pelos Tribunais Superiores. As decisões judiciais proferidas pelas mais altas Cortes de Justiça do nosso país não são mera recomendação. Ademais, não nos parece que seja necessário que o STF analise especificamente a legislação do Estado da Bahia para que se aplique o entendimento jurisprudencial pacificado de forma inconteste nos Tribunais Superiores.

Frise-se, ainda, que a exigência de ICMS sobre transferência entre estabelecimentos do mesmo titular acarretará, sem sombra de dúvidas, sérios prejuízos ao Erário Estadual em virtude da sucumbência judicial, haja vista a matéria restar pacificada em sentido contrário nos Tribunais Superiores.

Ante o exposto, de ofício, declaro a improcedência da autuação fiscal em razão da não incidência do ICMS sobre transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 233038.0006/15-6, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.161.942,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Rodrigo Lauande Pimentel e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS