

**PROCESSO** - A. I. Nº 233038.0004/15-3  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF Nº 0132-02/16  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/12/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0279-11/16

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. As peças processuais não dão margem a dúvidas, pois a conduta descrita se encontra em harmonia com a tipificação da infração. Não se vislumbra, portanto, falta de clareza e precisão, já que o demonstrativo de débito explicita os cálculos empreendidos pela autoridade fiscal. Considerando que o fato provado é no sentido de que houve vendas abaixo do custo, é forçoso reconhecer que disso não resulta qualquer infração, restando descaracterizada a acusação. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decretada, de ofício, a Improcedência do Auto de Infração. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0132-02/16, que julgou Nulo o Auto de Infração nº 233038.0004/15-3, lavrado em 13/04/2015, para reclamar créditos tributários no valor histórico de R\$15.057.000,72, em decorrência de *“recolhimento a menor do ICMS por erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas ...”*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 17/08/2016 (fls. 114 a 116) e decidiu pela Nulidade da exigência, em decisão unânime. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

### “VOTO:

*O autuante relata na descrição dos fatos que o presente lançamento visa corrigir erros de escrituração de saídas de mercadorias abaixo do custo de aquisição. Afirmou que o autuado vendeu mercadorias com preço abaixo do custo, adquiridas, na maior parte, de indústria pertencente ao mesmo grupo empresarial.*

*Declarou, ainda, que não existe restrição na legislação para venda de mercadorias com preços abaixo dos custos de aquisição, mas, em cumprimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, o autuado deveria estornar a parte não compensada do ICMS da entrada da mercadoria.*

*Por outro lado, escolheu como código da infração o 03.02.05 que corresponde a “recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”. Ainda acrescentou que o autuado recolheu a menor ICMS em decorrência de transferências de mercadorias abaixo do custo de aquisição.*

*No enquadramento da infração foram citados os arts. 56 e 124 do RICMS/97 e os arts. 17 a 21 e 23 da Lei nº 7.014/96, onde estão contidas todas as regras definidoras da base de cálculo nas diversas hipóteses previstas na legislação. Como multa, foi aplicada a prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em razão de erro na determinação da base de cálculo.*

*O autuado reclamou de erro nas medidas utilizadas pelo autuante na apuração do valor de aquisição de um produto que resultou em redução do valor reclamado de R\$ 15.057.000,72 para R\$ 1.355.998,45, conforme informação fiscal do autuante das fls. 82 a 86. Depois pauta sua defesa em tentativa de provar que a base de cálculo adotada correspondeu ao custo de produção, nos termos do inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.*

*Do exposto, apesar da redução significativa do débito, concluo que o presente auto de infração não conteve a descrição dos fatos de forma clara e precisa, como determina o inciso III do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Se houve falta de estorno de crédito em razão de saída com preço inferior ao da aquisição, não há porque se falar em erro na determinação da base de cálculo nas saídas subsequentes das mercadorias.*

*No demonstrativo de débito à fl. 87, a coluna correspondente a apuração do valor devido recebeu a denominação de “VIIcmsMenor” (coluna “U” da planilha), resultado da multiplicação da alíquota aplicável sobre a diferença da base de cálculo apurada, denominada de “VIBcMenor”, conforme coluna “T” da planilha. Descrições que em nada indicam que se está apurando valor de crédito fiscal utilizado indevidamente.*

*Assim, decreto de ofício a nulidade do presente auto de infração, recomendando o seu refazimento de forma que fique evidente a natureza da infração na descrição dos fatos, no enquadramento legal, na multa aplicada e nos demonstrativos de débito.*

*Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”*

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), a 2ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

Em sessão de julgamento realizada em 23/11/16, o representante da recorrida alegou a improcedência do lançamento, ao argumento de que as operações autuadas são vendas de mercadorias, inexistindo motivos para que se aplique o custo para apuração do imposto.

À luz dessa nova alegação e considerando inexistir cópias anexadas dos documentos fiscais autuados, o relator solicitou adiamento do julgamento com fins de exame das notas fiscais e, portanto, identificação da natureza das operações.

## VOTO

Observo que a decisão da 2ª JJF (Acórdão 2ª JJF Nº 0132-02/16) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário de 15.057.000,72, montante este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, verifico que a decisão de piso opôs-se ao lançamento ao argumento de que “...o presente auto de infração não conteve a descrição dos fatos de forma clara e precisa, ...”. Mais adiante, o relator afirma que “... Se houve falta de estorno de crédito em razão de saída com preço inferior ao da aquisição, não há porque se falar em erro na determinação da base de cálculo nas saídas subsequentes das mercadorias”.

Examinando a descrição da infração, percebe-se que o lançamento acusou o sujeito passivo de “erro na determinação da base de cálculo”, conforme se depreende da leitura da folha 01. No complemento, o autuante destaca que “Recolheu a menor ICMS em decorrência da transferência de mercadorias abaixo do custo de aquisição”. A descrição dos fatos, à folha 01, também não se dissocia desta descrição, pois tá dito: “Os lançamentos efetuados neste auto de infração são para corrigir erros de escrituração de saídas de mercadorias abaixo do custo de aquisição, ...”.

O enquadramento da conduta faz referência ao artigo 56, cujo caput faz referência à base de cálculo das operações estaduais e interestaduais, com detalhamento em seus incisos, conforme abaixo.

*“Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade (art. 2º, I, II, III e IV), o valor da operação;*

*II - na entrada, no território deste Estado, de energia elétrica, de petróleo e de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos derivados de petróleo, quando oriundos de outra unidade da Federação e não destinados a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração (art. 2º, X), o valor da operação de que decorrer a entrada;*

*III - na falta do valor a que se referem os incisos anteriores:*

*...*

*IV - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:*

*...*

*V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:*

*...*

*VI - na saída de mercadoria efetuada pelo industrial ou pelo prestador do serviço, em retorno ao estabelecimento que a tiver remetido para industrialização ou beneficiamento, a prevista na alínea “a” do*

*inciso II do art. 59;*

*VII - na saída de mercadoria decorrente de operação de venda aos encarregados da execução da política de preços mínimos (CONAB/PGPM), o fixado pela autoridade federal competente, considerando-se nele já incluído o valor do ICMS;*

*VIII - na hipótese de contrato mercantil de venda para entrega futura de mercadoria:*

*...*

O art. 124, por sua vez, faz referência ao prazo de recolhimento do tributo. Já a multa aplicada remete ao art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, cujo texto reproduzo abaixo.

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

*...*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*a) em razão de registro de operação ou prestação tributada como não tributada, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente;*

*...*

Assim, como bem se pode ver, não há, dentre os aspectos formais do lançamento, qualquer referência a estorno de crédito, diferentemente do que afirma a decisão de piso. Os próprios demonstrativos de débito, gravados no CD, à folha 17, evidenciam que a conduta autuada foi saída abaixo do custo, pois os arquivos foram descritos como “NESTLE\_BRASIL\_2012\_VENDAS\_ABX\_CUSTO”, “NESTLE\_BRASIL\_2013\_VENDAS\_ABX\_CUSTO” e “NESTLE\_BRASIL\_2014\_VENDAS\_ABX\_CUSTO”, o que, por si só, é revelador de que a autuação se deu motivada pela utilização de base de cálculo, nas saídas, abaixo do custo. É a essa conclusão que levam os cálculos contidos nos demonstrativos de débito como, aliás, reconheceu o próprio relator, na fundamentação do seu voto.

As únicas referências a crédito foram feitas na descrição dos fatos, à folha 01, quando o autuante descreve aquilo que chama de “CARACTERÍSTICAS DO ILÍCITO FISCAL”, contextualizando os fatos descritos na peça acusatória. Não foi, todavia, essa a tipificação da conduta autuada, nem mesmo foi assim descrita, conforme já destacado acima.

As peças processuais acima citadas não dão margem a dúvidas, pois a conduta descrita se encontra em harmonia com a tipificação da infração. Não se vislumbra, portanto, falta de clareza e precisão, já que o demonstrativo de débito explicita os cálculos empreendidos pela autoridade fiscal.

Assim, entendo que a Decisão recorrida é Nula.

Considerando que o processo se encontra em condições de imediato julgamento, avanço para o julgamento de mérito, com base no permissivo previsto no art. 1013, § 3º, Inciso I do CPC, aplicável subsidiariamente ao PAF, conforme art. 180 do RPAF. É o que passo a fazer.

A acusação fiscal foi “*recolhimento a menor do ICMS por erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas ...*”. O sujeito passivo alegou inexistir motivos para apuração da base de cálculo com base no custo de aquisição das mercadorias, pois se trata de operações de venda de mercadorias e não de transferência.

Examinando os demonstrativos de débito, acostados ao CD, à folha 17, é possível notar que os CFOP’s informados das operações são “5.102” (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), “5.403” (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operações com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), “6.102” (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), “6.108” (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte), “6.110” (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio) e “6.403” (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operações com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), conforme se pode constatar pela informação constante do campo “CFOP”, da planilha “VendasAbaixoAquis\_ListaNotaFisc” contida no arquivo Excel denominado “NESTLE\_BRASIL\_2012\_VENDAS\_ABX\_CUSTO”. O mesmo ocorre com a planilha

“VENDAS\_TransfAbaixoAquis\_ListaN” contida no arquivo Excel denominado “NESTLE\_BRASIL\_2013\_VENDAS\_ABX\_CUSTO”, bem como com a planilha “VENDA\_INTERNA\_TransfAbaixoAquis” contida no arquivo Excel denominado “NESTLE\_BRASIL\_2014\_VENDAS\_ABX\_CUSTO”, gravados, todos, no CD citado.

Consultando o site da Receita Federal do Brasil, é possível observar que o conteúdo dos documentos fiscais autuados corresponde, efetivamente, a operações de venda, e não de transferências, a exemplo das Notas Fiscais nº 236241, de 29/01/2013 (cuja chave de acesso é “29-1301-60.409.075/0120-88-55-001-000.236.241-172.005.428-2”), 315058, de 14/01/2014 (cuja chave de acesso é “29-1401-60.409.075/0120-88-55-001-000.315.058-195.352.802-2”) e 315.088, de 15/01/2014 (cuja chave de acesso é “29-1401-60.409.075/0120-88-55-001-000.315.088-126.114.059-0”).

Ora, sendo operações de venda, a base de cálculo não é o custo, mas o valor da operação, conforme estabelece o art. 17, inciso I da Lei 7.014/96, pois o custo somente deve ser utilizado para as operações de transferências interestaduais, nos termos do art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, abaixo reproduzido.

*“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*...  
§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*...  
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;  
...”*

Considerando que o fato provado é no sentido de que houve vendas abaixo do custo (foi esse o parâmetro tomado pelo autuante para apuração do *quantum debeatur*), conforme se encontra descrito no corpo da Infração 1 e consta dos demonstrativos de débito, é forçoso reconhecer que disso não resulta qualquer infração, restando descaracterizada a acusação, sendo improcedente o lançamento.

Resta investigar, todavia, se o débito apurado nas saídas foram inferiores aos créditos apropriados nas entradas, nas operações com as mercadorias objetos do presente lançamento (conforme exige o inciso IX do art. 100 do RICMS), algo que somente pode se dar em outra ação fiscal, sob pena de se incorrer em violação ao princípio da legalidade. Nesse sentido, represento à autoridade competente para avaliar a ocorrência de eventual ato ilícito e proceder, caso necessário, a uma nova ação fiscal.

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto e, de ofício, julgar IMPROCEDENTE o lançamento, com recomendação à autoridade competente para que investigue a possibilidade de ocorrência de conduta violadora do inciso IX do art. 100 do RICS/97.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233038.0004/15-3**, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA**. Representa-se à autoridade competente para que investigue a possibilidade de ocorrência de conduta violadora do inciso IX do art. 100 do RICS/97.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS