

PROCESSO - A. I. N° 269197.0014/14-0
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0019-05/16
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/01/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0301-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. Operação de saída da mercadoria com valor inferior ao valor de aquisição. Não atendimento a previsão regulamentar de que o contribuinte deve efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento for adquirida 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. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Mantida a Decisão pela procedência em parte da infração 1 e integralmente quanto às infrações 2 e 3. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em 27/05/15, exigindo ICMS no valor de R\$12.062.843,60 em razão das seguintes infrações:

- 1. Deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria - Com repercussão. O ANEXO I Trata-se de operações com Nescau 200ml, Nescau 1L, Nesquik 200ml, Solllys 200ml e Solllys 1L que são fabricados e oriundos da Nestlé Nordeste A repercussão fiscal para o estorno do crédito se deu mês a mês com a carga tributária de 17%. Multa de 60% - R\$6.946.761,3;*
- 2. Deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria - Com repercussão. O Anexo II. Trata-se de operações com o composto lácteo Ideal provenientes da Nestle Nordeste, que ingressou na Nestlé Brasil Ltda no período de janeiro a dezembro/13. A repercussão fiscal para o estorno do crédito se deu mês a mês com uma carga tributária de 7%. Multa de 60% - R\$1.128.876,96;*
- 3. O contribuinte deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente ao serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, quando se verificar que o valor do imposto creditado é maior que o do imposto debitado. Obtendo-se o valor do estorno da diferença entre ambos e considerando as operações de entrada e a da saída subsequente da mesma mercadoria - Com repercussão. O ANEXO III. Trata-se de operações com o composto lácteo Ideal fabricados e provenientes da Nestle Nordeste, que ingressou na Nestlé Brasil Ltda., no período de setembro de 2011 a dezembro de 2012. A repercussão do crédito fiscal utilizado se deu através das Notas Fiscais nºs 9169, 9176, 9170, 9141, 9171, 9173, 9168, 9175, 9168, 9175, 9137, 9140, 9139, 9136, 9138, 9142, 9135, 9132 que foram lançados como crédito no mês de dezembro de 2013, referente a entradas ocorridas no período de setembro de 2011 a dezembro de 2012. Multa de 60% - R\$3.987.205,33;*

A 5ª JJF na Decisão proferida (fls. 187/201), inicialmente rejeitou as nulidades suscitadas por entender que a descrição dos fatos e a capitulação legal são condizentes com os fatos reais e o

direito aplicável, inexistindo falta de motivação, nem fundamento para aplicação do art. 18 do RPAF/BA, visto que o lançamento obedece ao disposto no art. 39, III, do citado Regulamento.

Destacou que o sujeito passivo exerceu o seu direito de defesa, inclusive realizada diligência para corrigir inconsistências alegadas pelo impugnante e indeferiu o pedido de realização de nova diligência, nos termos do art. 147, inciso I, “a” do RPAF/BA, por entender que os elementos contidos no processo eram suficientes para formação e sua convicção.

No mérito, apreciou que a fiscalização se equivocou ao tomar como base o custo de aquisição de mercadorias com nota fiscal de entrada referente ao mês de dezembro/2013 para determinação do custo de mercadorias com saída de setembro/2012, verificado em cinco linhas do demonstrativo da infração 1 (fl. 109), referentes aos produtos Sollys Beb Soja Pêssego 12x1L N2 BR (4 linhas) e Sollys Beb Soja Abacaxi 12x1L N2BR (1 linha), conforme segue planilha apresentada pelo autuado,

Com os ajustes procedidos, o valor exigido com data de ocorrência de 30/09/12 (vencto em 09/10/12), foi reduzida de R\$1.974,67, e o total de R\$276.449,54 para R\$274.474,87.

Disse que com a correção dos cálculos inconsistentes, foi sanado as incorreções, fica eliminado a nulidade arguída, com relação às infrações 2 e 3.

Em seguida transcreveu o art. 100, IX do RICMS/97, com a mesma redação do art. 312, V do RICMS/12 (fl. 198), que trata do *estorno do crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias por 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.*

Descreveu a metodologia relativa às operações fiscais do Grupo Nestlé, constante da informação fiscal, para entender a aplicação do aludido art. 100, IV do RICMS/96 e do RICMS/2012.

- 1- A Nestlé Nordeste 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, veda a utilização de créditos fiscais provenientes de contribuintes industriais incentivados (Nestlé Nordeste com Programa Desenvolve) superiores aos valores dos débitos subsequentes da mesma mercadoria;

As questões levantadas pelo impugnante, quanto ao “custo de aquisição”, citando conceito do Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC) para efeito dos estoques e a Instrução Normativa nº 52/2013 para efeito de

recebimento em transferências interestaduais, não trazem elementos para afastar a aplicação do art. 100, IV do RICMS/97 e o artigo 312, V, do RICMS/2012, que se ampara no princípio da não cumulatividade norteadora do sistema de apuração do ICMS, exigindo a anulação ou estorno de crédito, quando as mercadorias 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.

A medida é clara e tem o objetivo, também, de inibir uma supervalorização nas saídas de mercadorias dos contribuintes contemplados com benefícios fiscais. Contudo, se isso ocorrer, haverá anulação ou estorno dos créditos fiscais maiores do que o imposto devido na operação subsequente realizada com a mesma mercadoria pelo destinatário neste Estado.

Quanto à exclusão dos impostos recuperáveis e PIS/CONFINS, acompanho o autuante ao alinhar que não se aplica ao “custo de aquisição”, que está sendo comparado, pois são os valores unitários dos mesmos produtos nas notas fiscais de entradas e saídas da Nestlé Brasil de Itabuna e consequentemente os valores dos créditos e débitos do ICMS, visto que a legislação visa exatamente a não acumulação de créditos fiscais, alvo do benefício fiscal concedido.

Em relação à arguição de existência de dupla tributação, não cabe acolhimento, na medida em que se está exigindo o estorno dos créditos fiscais referentes aos valores do ICMS recolhidos na fase anterior. O estado não controla o valor das saídas das indústrias beneficiadas. A operação anterior, necessariamente, não tem que ocorrer em valores que gerem créditos iguais aos débitos, contudo o art. 100, inciso IX do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97 e em seguida no art. 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, exige, em relação aos adquirentes, os estornos no caso de ocorrerem créditos maiores do que os débitos gerados nas saídas, do mesmo produto.

Em relação à fiscalização da filial de Feira de Santana, cabe inicialmente consignar que são estabelecimentos distintos e autônomos para efeitos fiscais, independente de estarem na mesma cadeia econômica, com operações autônomas e individualizadas em cada estabelecimento. Os limites impostos à filial de Feira de Santana são inerentes às operações por ele realizadas. Se a filial de Feira foi autuada por promover saídas com valores abaixo do custo de aquisição, não vejo como se concluir que está havendo dupla tributação, por exigir o estorno de crédito da Filial Nordeste em Itabuna, na medida em que esta exigência almeja evitar o acúmulo de créditos, originários de sua indústria beneficiada pelo DESENVOLVE.

O autuado não trouxe os detalhes que envolvem a autuação do estabelecimento de Feira de Santana, contudo a autuação da Filial de Feira contempla a exigência do imposto resultante da transferência, para outro estado, menor do que o custo de aquisição. As transferências para outros estados da federação obedecem a uma sistemática própria prevista na Lei Complementar nº 87/96, visando o repartimento da receita entre os Estados, não havendo como entender que as duas exigências tributárias resultam em “bis in idem”. As duas exigências são distintas motivadas por razões diferentes, sem que haja razão para concluir que houve cobrança do imposto em duplicidade ou mesmo violação do princípio de não-cumulatividade.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade. Quanto ao pleito da sua redução, não cabe competência a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RFAF/BA.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, inclusive em relação art. 100, inciso IX do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97 e em seguida no art. 312, inciso V do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, e, ou mesmo relativos à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões dos Tribunais apontados pelo autuando não vinculam os atos administrativos dessa unidade federativa.

Diante do exposto, votou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, conforme demonstrativo à fl. 201, com redução do débito de R\$12.062.843,60 para R\$12.060.868,93.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 212 a 225) inicialmente comenta a autuação, fundamentos da Decisão proferida pela 5ª JF, e diz que a mesma deve ser reformada conforme passou a expor.

Preliminarmente suscita a nulidade da autuação, argumentando que a fiscalização “não determinou corretamente o custo dos produtos objeto da autuação, uma vez que não excluiu de sua composição o ICMS e o PIS/COFINS incidente nas operações”.

Contesta a fundamentação da Decisão de que as normas do CPC e a Instrução Normativa 43/2013 não se aplicam ao caso, por serem normas aplicáveis, segundo o art. 110 do CTN.

Ressalta que o CPC 16 (R1/2009) determina que *“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco)...”*.

E que são classificados como tributos recuperáveis o IPI e o ICMS, bem como o PIS e a COFINS, quando apurados na modalidade não cumulativa, o que não foi observado nos cálculos da fiscalização, implicando em valores de entrada excessivos e diferenças entre entradas e de saídas.

Transcreve a ementa do Acórdão nº 0407-12/13 para reforçar o seu posicionamento de que há incerteza quanto à constituição da base de cálculo o que conduz a nulidade da autuação nos termos do art. 18, §1º do RPAF/BA, ou ao menos o deferimento de diligência fiscal nos termos do art. 145 do mesmo decreto que fica requerida.

No mérito, afirma que caso não seja reconhecida a nulidade suscitada, a autuação não deve prosperar porque contraria o princípio constitucional da não cumulatividade, conforme disposto no art. 155, §2º da CF, constituindo um direito constitucional, cuja normatização e regras de creditamento estão dispostas nos artigos 19 e 20 da LC 87/96, que transcreveu às fls. 217/218.

Ressalta que o §3º do art. 20 da LC 87/96 prevê a vedação de crédito quando a mercadoria entrada no estabelecimento resultar em saída de produto que não for tributado ou isento, enquanto o §4º prevê que o legislador autoriza aos Estados e Distrito Federal a não aplicarem no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

Diz que na situação presente, a fiscalização entendeu que o creditamento realizado pela empresa é ilegal, *“pois tomou créditos de mercadorias cujo valor de saída teria sido inferior ao da entrada”*, mas o creditamento foi feito em conformidade com a legislação tributária.

Alega que pelo Princípio da Não-Cumulatividade, tem direito ao crédito do ICMS recolhido nas etapas anteriores ao da saída dos produtos, o que ocorreu na situação presente, como autoriza a lei e não merece prevalecer o entendimento de que o art. 100, IV, do RICMS/97 e art. 312, V do RICMS/12, pois contraria o princípio da não cumulatividade.

Esclarece que a Nestlé NE (Itabuna) vende para a Nestlé Brasil (Itabuna/autuado), os produtos objetos da autuação, que são transferidos para sua filial, Nestlé Brasil (Feira de Santana), que é detentora do benefício fiscal do programa DESENVOLVE, por meio da Resolução nº 56/2010.

Afirma que a fiscalização acusa falta de estorno dos créditos fiscais de ICMS relativos às mercadorias *compradas* da Nestlé Nordeste, *nas hipóteses em que o valor do imposto creditado era maior do que o imposto debitado*, mas é descabida, visto que ao transferir as mercadorias, *“lança a débito o ICMS destacado na operação, enquanto que a filial de Feira de Santana lança o mesmo valor a crédito”*, inexistindo qualquer impacto para a Nestlé e para o Fisco.

Ressalta que os valores de débito e crédito se anulam, respeitado o limite de crédito vinculado à carga tributária de 10% nas saídas, conforme Termo de Acordo celebrado com o Estado.

Atenta que comercializa produtos alimentícios, perecíveis, com giro rápido, e posterior comercialização com atacadistas, dentro do mesmo período de apuração o que não causa qualquer prejuízo ao erário, motivo pelo qual deve ser declarada a improcedência da autuação.

Alega ocorrência de *“bis in idem”*, na medida em que os produtos objeto da autuação (Nescau 200ml, Nescau 1L, Sollys 200ml e Sollys 1L) da Nestlé NE (Itabuna) para a Nestlé Brasil Ltda. (autuado/Itabuna), transferidos para a filial em Feira de Santana, participam da mesma cadeia operacional, e mesmo que não reconhecida a legitimidade dos créditos, contrariando o Princípio da Não-Cumulatividade, requer a não cobrança em duplicidade, visto que a Nestlé Brasil (Feira de Santana), também foi autuada por promover a saída de mercadorias abaixo do custo de aquisição, relativo as mesmas mercadorias: *“Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente*

escrituradas. Recolheu a menor ICMS em decorrência de transferências de mercadorias abaixo do custo de aquisição.” (Auto de Infração nº 233038.0004/15-3).

Argumenta que o estorno de crédito fiscal ora autuado tem reflexo na autuação feita no estabelecimento da filial (Feira de Santana) visto que o ICMS cobrado neste Auto de Infração, de igual modo, “*é cobrado da filial em Feira de Santana em relação à mesma operação, relativamente às mesmas mercadorias*”, o que ofende o Princípio da Não-cumulatividade.

Requer que seja reformada a Decisão julgando improcedente este Auto de Infração, para não configurar duplicidade da exigência feita no Auto de Infração nº 233038.0004/15-3 (Feira de Santana).

Quanto à multa exigida, com percentual de 60%, afirma que deve ser afastada em virtude de ser abusiva e ter caráter confiscatório, dado a ausência de razoabilidade e proporcionalidade ao caso em análise, configurando flagrante desrespeito aos artigos 5º, XXII, e 170, II, da Constituição Federal, e do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, CF.

Cita textos de doutrinadores e de decisões de Tribunais Superiores (AI 727872 AgR; ADI 551/RJ e RE 754.554/GO), e diz que na remota hipótese de ser mantida a autuação, que seja afastada a multa.

Por fim, requer o acolhimento da preliminar de nulidade, se não acatada, julgamento pela improcedente da autuação e subsidiariamente, o afastamento da multa aplicada, ou ao menos reduzida para patamar razoável (20%), indicando à fl. 225 o endereço para intimação.

A PGE/PROFIS no Parecer de fls. 234/237 inicialmente faz um resumo dos argumentos recursivos e refuta a nulidade suscitada por entender que o Auto de Infração preenche os requisitos legais.

No mérito ressalta que a autuação reclama falta de estorno de crédito referente a valores de entradas inferiores aos valores de saída, o que contraria o disposto no art. 100, IX do RICMS/97.

Afirma ser descabido o argumento de que não foi observado o princípio da não cumulatividade e a aplicação da Instrução Normativa nº 52/13, visto que o lançamento tem como base o cruzamento de dados relativo a créditos e débitos destacados em documentos fiscais.

Quanto à inclusão dos impostos recuperáveis no custo de aquisição do produto, afirma que foram comparados os valores unitários dos mesmos produtos, das notas fiscais de entradas e saídas, sem acumulação de créditos fiscais.

Com relação à alegação de ocorrência de *bis in idem*, ressalta que a filial de Feira de Santana e o estabelecimento autuado são distintos e autônomos para efeitos fiscais, com operações individualizadas, independente da mesma cadeia econômica. E ainda que o julgador da primeira instância apreciou que aquele lançamento contemplou exigência de ICMS em decorrência de transferência interestadual abaixo do custo de aquisição, o que não implica em duplicidade.

Relativamente à multa aplicada, observa que a mesma é prevista na Lei nº 7.014/96 e não cabe a esta instância administrativa discutir o caráter abusivo ou confiscatório.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar a preliminar de nulidade suscitada sob o argumento de que há incerteza na constituição da base de cálculo da autuação alegando que na apuração do custo dos produtos que foram objeto da autuação, não foi excluído o ICMS, o PIS e a COFINS.

Nesta situação específica, a autuação baseou-se no confronto entre os valores unitários dos produtos que deram saída do estabelecimento por transferência, que foram confrontados com os valores das entradas mais recentes e o montante do débito com o de crédito.

Portanto, a apreciação quanto à constituição da base de cálculo constitui razão de mérito que será apreciado no momento oportuno. Conforme consta no relatório, o sujeito passivo compreendeu e

se defendeu do que foi acusado, tendo inclusive indicado erro de valores consignados nos demonstrativos elaborado pela fiscalização (fl. 109) o que motivou o seu refazimento no momento que prestou a informação fiscal.

Assim sendo, entendo que o sujeito passivo pode exercer o seu direito de defesa e considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a análise das razões recursais, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de que, se não acolhida à nulidade suscitada que seja realizada diligência fiscal para confirmar as alegações apresentadas no presente Recurso, fica indeferida nos termos do art. 147, I do RPAF/BA, tendo em vista que os elementos contidos no processo serem suficientes para a convicção do julgador.

No mérito, o Recurso Voluntário interposto refere-se a acusação do cometimento de três infrações relativas à falta de estorno de crédito fiscal de mercadoria que deu entrada no estabelecimento cuja saída foi beneficiada com incentivo fiscal.

No Recurso interposto foram apresentados argumentos gerais relativos às três infrações da mesma forma que foi feito na impugnação inicial, exceto o que foi acolhido pela fiscalização (inconsistências) e pela 5ª JJF.

Com relação ao argumento de que a autuação contraria o princípio constitucional da não cumulatividade (art. 155, §2º da CF) e regras de creditamento dos artigos 19 e 20 da LC 87/96, observo que na Decisão ora recorrida foi apreciado que o art. 100, IX do RICMS/97 [vigente até abril de 2012], e art. 312, V do RICMS/12 [atualmente vigente], prevê que o contribuinte deve estornar o crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias, quando adquiridos de contribuinte industrial que fruir de incentivo fiscal concedido por este Estado, *“no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria”*.

Na situação presente, conforme circunstanciado, a Nestlé Nordeste (CNPJ 08.334.818/0003-14) situada no município de Itabuna (detentora do benefício fiscal do DESENVOLVE) efetuou venda de produtos a Nestlé Brasil (CNPJ 60.409.075/0051-11) situada no mesmo município, que em momento posterior vendeu ou transferiu as mercadorias para outras filiais, a exemplo da Nestlé Brasil (CNPJ 60.409.075/0120-88) situada em Feira de Santana (fl.70).

De acordo com a informação prestada pelos autuantes, os valores das vendas dos produtos da Nestlé Nordeste (Itabuna) para a Nestlé Brasil (Itabuna), ocorreram com valores superiores aos das operações de transferências para as demais filiais da Nestlé Brasil.

Tomando por exemplo o produto Nescau Actge Bebida Láctea 9 3 x 200, relacionado no demonstrativo à fl. 16, foi adquirido pelo estabelecimento autuado (Nestlé Brasil/Itabuna) da Nestlé Nordeste/Itabuna pelo valor unitário de R\$2,63 ($R\$75.554,64/3192 \text{ caixas} = R\$23,66/9 \text{ unid} = R\$2,63$) conforme Nota Fiscal nº 408 (fl. 20) emitida em 31/01/11.

Na operação subsequente de venda do mesmo produto pelo estabelecimento autuado, a exemplo da Nota Fiscal nº 9.550 emitida em 03/02/11 (fl. 21) foi atribuído valor unitário de R\$1,60, ou seja, notoriamente inferior ao consignado na Nota Fiscal nº 408, com valor unitário de R\$2,63.

O mesmo procedimento está caracterizado nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, relativo às três infrações, que estão gravados na mídia acostada à fl. 95, que foi entregue ao estabelecimento autuado (fl. 94), cujas planilhas da folha inicial e final foram acostados às fls. 16 a 19; 31 a 69 e cópias exemplificativas das notas fiscais de entradas e saídas (fls. 20 a 29); 70 a 71 e 76 a 92, bem como cópia do livro Registro de Entrada (fls. 73 a 75).

Pelo exposto, no levantamento fiscal foi aplicada a metodologia de confronto do valor unitário do produto adquirido e correspondente crédito fiscal, com o valor atribuído na operação subsequente de venda ou transferência do mesmo produto, restando caracterizado que o produto foi comercializado por valor inferior ao seu custo, sendo aplicável a regra de estorno de crédito fiscal prevista no art. 100, IX do RICMS/97 e art. 312, V do RICMS/12.

Neste caso, restou comprovado que o estabelecimento autuado adquiriu mercadorias de estabelecimento industrial beneficiário do incentivo fiscal do Programa DESENVOLVE, e deixou de efetuar o estorno do imposto que se creditou, relativo à mercadoria que deu entrada no estabelecimento, adquiridos de contribuinte industrial que usufrui de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que excedeu ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Assim sendo, considero correta a Decisão ora recorrida que fundamentou que não deve ser aplicado na situação em questão o “custo de aquisição”, com exclusão dos impostos recuperáveis, tendo em vista que foi comparado os valores unitários dos mesmos produtos nas notas fiscais de entradas e de saídas do estabelecimento autuado.

No tocante ao argumento de exigência de ICMS que caracteriza dupla tributação, observo que o recorrente alegou que no Auto de Infração nº 233038.0004/15-3, lavrado contra a filial de Feira de Santana, foi exigido imposto relativo à mesma operação de transferência, porém não foi acostado a defesa, nem no Recurso qualquer documento (Auto de Infração) que viesse a fazer prova da correlação entre este lançamento e o que foi alegado.

E ainda, neste levantamento fiscal foi apurado que a operação de aquisição da mercadoria em valor superior ao da saída subsequente, teve também saídas por vendas, a exemplo da Nota Fiscal nº 9.550 (fl. 21) e não de operação de transferência (infração 1), o que desnatura a vinculação com a autuação na filial de Feira de Santana.

E conforme fundamentado na Decisão ora recorrida, o estabelecimento filial localizado em Feira de Santana, é distinto e *“autônomos para efeitos fiscais, independente de estarem na mesma cadeia econômica, com operações autônomas e individualizadas em cada estabelecimento”*, perquirindo a verificação da base de cálculo nas operações praticadas por aquele estabelecimento em conformidade com o que determina a legislação do ICMS.

Por isso, não pode ser acolhido o argumento de que não houve prejuízo ao Erário, visto que os diversos estabelecimentos da Nestlé possuem benefícios fiscais distintos, do Programa Desenvolve para o estabelecimento industrial e do Decreto nº 7.799/00 para os estabelecimentos atacadistas, cada um deles obedecendo a regras próprias de créditos e apuração do ICMS.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada de 60% é desproporcional e confiscatória, observo que a mesma é prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal.

Além disso, conforme indicado no Demonstrativo do Débito (fls. 5/7), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, as multas aplicadas podem ter redução de até 70%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante as infrações que lhe são imputadas, o ônus da multa aplicada pode ser menor do que o indicado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa tem caráter confiscatório e é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Quanto ao pedido da redução do percentual da multa aplicada, em se tratando de descumprimento de obrigação principal, de acordo com o disposto no art. 159 e 169 do RPAF/BA, esta Câmara de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar esta solicitação.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o abalizado voto do n. Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para discordar do seu entendimento quanto a utilização de créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias contempladas com benefícios fiscais, a luz do Decreto nº 14.231/12.

Pois bem. As exações destes Auto de Infração tratam de estorno de fiscal de ICMS referente ao

serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este Estado, conforme o quanto estabelecido no Decreto nº 14.231/12, bem como o quanto previsto no artigo 312, inciso V do RICMS/BA-2012, abaixo transcrito, *verbo ad verbo*:

Art. 312. *O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:*

V - 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.

Em seu recurso, o Contribuinte argumenta que a presente exação não observa o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, que se encontra insculpido no § 2º do Art. 155 da CF/88, bem como que, incentivo fiscal a que se refere o Auto de Infração, consiste na concessão de crédito presumido de ICMS, e, como já discutido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, este benefício, não se confunde com isenção e não incidência, e, portanto, não viabiliza o estorno do crédito do imposto já escriturado.

Corretíssima as teses do Contribuinte.

Também considero absolutamente ilegítima a exação imposta, uma vez que, não há na Lei nº 7.014/96 qualquer artigo que possibilite a exação nos termos lançados.

Ademais, tanto a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96 só excepcionam o crédito nos caso de isenção ou não incidência do imposto, o que, ao meu ver, não se confunde com o benefício fiscal concedido, conforme abaixo se observa da própria leitura das normas em comento:

CF/88

Art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

II - *operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

(...)

§ 2º *O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

LC 87/96

Art. 20. *Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

§ 1º *Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.*

Portanto, segundo a nossa Constituição Federal e a Lei Complementar do ICMS, não sendo uma isenção ou não tributação, o benefício fiscal, de qualquer natureza, não obriga ao estorno de crédito, ou seja, não é uma das exceções previstas no mundo jurídico (CF, LC e CTN) capazes de afastarem o direito de crédito ou o princípio da não-cumulatividade nessas operações objeto de lançamento.

Noutro aspecto, pontuo que a Recorrente não pode ser prejudicada, eis que não é sua obrigação

ter conhecimento de que as fornecedoras são ou foram beneficiárias de créditos presumidos de ICMS concedidos no bojo de um benefício fiscal.

Realmente, constato que nos documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da Recorrente, não há qualquer informação fiscal sobre seu benefício. E nem poderia, pois trata-se de um tratamento tributário pessoal concedido pelo Estado, que não atinge a terceiros, já que é uma concessão específica para com um único Contribuinte, após a análise de cada situação individual.

Sem essa informação, não há como se compelir a Recorrente a investigar os benefícios fiscais que os seus fornecedores possuem, sem que isso viole o sigilo fiscal do fornecedor.

Trata-se em uma situação completamente teratológica que não pode ser tolerada no âmbito administrativo.

Por fim, vejo que o crédito adquirido estava regularmente escriturado no documento fiscal, logo, faz *jus* o contribuinte o seu aproveitamento, conforme determina a própria legislação.

Salvo as exceções previstas na Constituição Federal, entendo ser *contra legem* estornar crédito tributário de um contribuinte que adquiriu, de maneira lícita, produtos de indústria, quando não há nos documentos fiscais, qualquer informação que lastreie se essas operações eram acobertadas por benefício.

Além de ser irrazoável, é desproporcional e flagrantemente ilegal.

Assim, em que pese as opiniões divergentes em contrário, tenho que as infrações 1, 2 e 3 que cobram o estorno de crédito fiscais à luz do Decreto nº 14.213/12, são totalmente Insubsistentes.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269197.0014/14-0**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.060.868,93**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Valnei Sousa Freire e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS