

A. I. Nº - 269197.0014/14-0
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.
AUTUANTES - JUAREZ ALVES DE NOVAES, MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA e JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS
ORIGEM - IFEP - DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19.02.2016

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0019-05/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO.
Ficou demonstrado que o sujeito passivo deixou de efetuar o estorno do crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria entrada no estabelecimento, oriunda de contribuinte industrial que goza de incentivo fiscal concedido por este estado, visto que o valor do imposto creditado, relativo à mesma mercadoria, é maior que o do imposto debitado. Afastadas as arguições de nulidades. Indeferido o pedido de diligência: a) Infração 01, excluído da exigência tributária os valores com cálculos inconsistentes. Reduzido o valor reclamado. Mantida parcialmente a exigência; b) Infrações 02 e 03, relativas à mesma infração, mantidas integralmente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/05/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$12.062.843,60 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - 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 I Trata-se de operações com Nescau 200ml, Nescau 1L, Nesquik 200ml, Sollys 200ml e Sollys 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% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$6.946.761,3;

INFRAÇÃO 2 - 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 II. Trata-se de operações com o composto lácteo Ideal provenientes da Nestle Nordeste, que ingressou na Nestlé Brasil Ltda no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2013. A repercussão fiscal para o estorno do crédito se deu mês a mês com uma carga tributária de 7%. Multa de 60% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$1.128.876,96;

INFRAÇÃO 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% - Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$3.987.205,33;

O representante legal do autuado, às fls. 102 a 125 dos autos, apresenta defesa, demonstrando a tempestividade da impugnação, a descrição dos fatos e reprodução da imputação imposta.

Preliminarmente, suscita nulidade do Auto de Infração em relação à deficiência da descrição dos fatos, quanto à incorreta determinação do custo de saída pela autuação e em relação à incorreta inclusão do ICMS e do PIS/COFINS na base do custo de aquisição dos produtos autuados.

PRIMEIRA PRELIMINAR - "deficiência da descrição dos fatos". Disse que o presente trabalho fiscal sequer atende aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez, estando maculado por nulidades, pois na medida em que da forma pela qual o auto de infração foi lavrado e apresentado ao autuado, não há como se exercer o direito de defesa de forma ampla.

Destaca que o direito à ampla defesa e ao contraditório é cláusula pétreia garantida no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal 1988 (CF/88). Assim, visando garantir este direito no âmbito do processo administrativo estadual, o artigo 39, inciso III, do Decreto Estadual nº 7.629/99, determina que a descrição dos fatos que fundamenta a autuação seja feita de forma clara e precisa, sob pena de nulidade.

Destaca, ainda, que referido dispositivo tem por finalidade reafirmar os requisitos de validade de todo lançamento de crédito tributário, nos ditames estabelecidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Por consequência, a ausência dessas informações constitui cerceamento ao direito de defesa do autuado, que, por não conhecer as razões exatas da lavratura do auto de infração, vê o seu direito de defesa restrinido, cerceado. Assim, o presente auto de infração é nulo nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea "a", do Decreto Estadual nº 7.629/99, por ofensa ao artigo 39, inciso III, do mesmo diploma legal, pois a Autoridade Fiscal não demonstrou as razões pelas quais concluiu que a Impugnante praticou a suposta infração à legislação tributária.

Nota que a autuação genericamente informa que a ora Impugnante não teria efetuado o estorno fiscal dos créditos fiscais relativos aos produtos adquiridos da Nestlé Nordeste, haja vista a saída de mercadorias da Autuada com valor inferior ao de entrada, de forma que a Autoridade Fiscal simplesmente se utiliza de presunções para chegar a essa conclusão, sem, no entanto, buscar a verdade material dos fatos.

Pontua que a falta dessa análise não se coaduna com o rigor que deve ser observado nos processos administrativos, principalmente aqueles relativos à matéria tributária. A Impugnante entende, *data maxima venia*, que a simples ausência de informações não deveria, por si só, ensejar a presunção de que houve a prática de infração por parte do contribuinte.

Esclarece que a atividade administrativa não admite meras ilações, de modo que eventual conduta infracional deve ser inequivocamente demonstrada sob pena de nulidade do lançamento. E que na forma pela qual o auto de infração foi lançado e disponibilizado à Impugnante, nenhum contribuinte comum, tampouco a mais especializada das defesas técnicas, possui os subsídios necessários para combatê-lo - o referido auto é deficiente do requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação.

Frisa que o princípio da motivação, corolário das garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, já foi inclusive objeto de estudo pelo ilustre Celso Antônio Bandeira de Mello (*Curso de Direito Administrativo*, Malheiros, 9ª edição, p. 322/323): "(IV) Princípio da motivação, isto é, o

da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto."

Salienta que tal princípio guarda consonância com as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, asseguradas no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Nesse aspecto, sendo o Direito Tributário pautado pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade (art. 5º, LIV e art. 150, I, da Constituição Federal) não poderia o Fisco simplesmente acusar a Impugnante de prática de infração sem a devida cautela de verificar o que de fato ocorreu. Pelo contrário, era dever da autoridade fiscal assentar suas alegações em elementos sólidos e eficazes à comprovação do ilícito fiscal, o que absolutamente não ocorreu no presente caso. Dessa forma, é nulo o auto de infração que não contenha elementos suficientes à determinação da infração.

Por todos os motivos expostos, conclui que o auto de infração, na forma em que foi lavrado, ofende claramente o princípio da motivação dos atos administrativos e, por consequência, as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, devendo assim ser anulado por notório vício formal.

SEGUNDA PRELIMINAR - "incorrecta determinação do custo de saída pela autuação". Alega que a base de cálculo é equivocado, que originaram Demonstrativos de Cálculos desamparados de fundamento fático ou legal.

Explica que a base da fiscalização relativa ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2013. Foram analisadas notas fiscais de entrada e de saída do estabelecimento autuado para apuração do suposto débito de ICMS cuja cobrança se pretende nestes autos. Todavia, os parâmetros utilizados para a elaboração dos cálculos foram equivocados, de maneira que o d. Auditor Fiscal usou como referência os valores de custo das notas fiscais de entrada de dezembro/2013 para determinação do custo das mercadorias cuja saída se deu em setembro/2012, período anterior.

Declara que por dedução lógica, não se pode concluir que o custo de um determinado produto que deu saída do estabelecimento em setembro de 2012 seja o mesmo de idêntico produto cuja entrada ocorreu mais de um ano depois, sendo evidente a nulidade desta análise fiscal.

Pontua que, primeiramente, sabe-se que devem ser observados certos critérios técnicos para apuração do que comumente se denomina "custo de aquisição". O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão criado pela Resolução CFC nº 1.055/05 é responsável por estudar e emitir pareceres e pronunciamentos acerca de matérias contábeis, apresenta o seguinte conceito para "custo de aquisição":

CPC 16 (RI) - 2009

"O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição."

Destaca a dicção da Instrução Normativa nº 52/2013, item 2.1, do Estado da Bahia, segundo o qual o custo de aquisição é calculado com a exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS:

"2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;"

Neste sentido, registra que a empresa deve computar no seu custo de aquisição valores como o preço de compra, custos de transporte, seguro e manuseio, impostos de importação e demais tributos, dentre outros.

Aduz que os valores relativos aos critérios supracitados certamente variam de um ano para outro, de acordo com inflação, variações cambiais, aumento ou diminuição da demanda, políticas fiscais, etc.

Assevera que os valores como preço de combustível, energia elétrica, matéria prima, folhas de pagamento, por exemplo, inevitavelmente sofrem sucessivos reajustes anuais ou até semestrais. Fato é que o custo de aquisição de um produto, cuja entrada se deu em 2012, por exemplo, é fatalmente diferente ao custo de aquisição deste mesmo produto, com entrada em 2013.

Chama atenção para a tabela, no qual registra que não restam dúvidas de que o d. Auditor Fiscal se equivocou ao tomar como base o custo de aquisição de mercadorias com nota fiscal de entrada referente a dezembro/2013 para determinação do custo de mercadorias com saída de setembro/2012:

Mês / Ano	Data Saída	Num Doc	Cod Item	Descrição Item	Saídas										Entradas mais recentes			
					Uni d	Quant	CF OP	VI Produto	VI Total Item	VI Unit Caixa	Valor Unit Produt	VI Bc Icms	Ali q Icms	Valor Icms	Data Entrada	Num Doc	Valor Unit Produto	CFOP
					▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼	▼
09/2012	200912	26804	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pessego 12x1L N2 BR	CX	318	5151	4.555,43	4.555,43	14,33	1,19	2.679,50	17	455,52	24/12/13	9098	1,32	1101
09/2012	200912	26804	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pessego 12x1L N2 BR	CX	793	5151	11.359,92	11.359,92	14,33	1,19	6.681,90	17	1135,92	24/12/13	9098	1,32	1101
09/2012	200912	26815	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pessego 12x1L N2 BR	CX	450	5151	6.446,36	6.446,36	14,33	1,19	3.791,75	17	644,60	24/12/13	9098	1,32	1101
09/2012	200912	26815	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pessego 12x1L N2 BR	CX	450	5151	6.446,36	6.446,36	14,33	1,19	3.791,75	17	644,60	24/12/13	9098	1,32	1101
09/2012	200912	26815	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Abacaxi 12x1L N2 BR	CX	876	5151	15.487,67	15.487,67	17,68	1,47	9.109,85	17	1548,67	30/09/13	128	2,29	1101

Aborda que o custo de aquisição em dezembro de 2013 será diferente do custo de aquisição em setembro de 2012, razão pela qual não merece o referido cálculo ser tomado como parâmetro para a lavratura do presente Auto de Infração, que já surgiu maculado do vício de nulidade. Por se tratar de um centro de distribuição de produtos perecíveis, o custo deve ser aquele verificado em entradas mais recentes, se possível dentro do mesmo mês da saída.

Conclui que, tendo em vista a existência dessa inconsistência, o Auto de Infração ora combatido é nulo, nos termos do artigo 18, § 1º do Decreto Estadual nº 7.629/99.

TERCEIRA PRELIMINAR - "incorrecta inclusão do ICMS e do PIS/COFINS na base do custo de aquisição dos produtos autuados". Sustenta nulidade neste item também, pois afirma que o Auditor Fiscal não determinou corretamente o custo dos produtos objetos desta autuação, uma vez que não excluiu de sua composição o ICMS e o PIS/COFINS incidentes nas operações.

O já mencionado CPC 16 (R1) – 2009 determina o conceito de “custo de aquisição”, fazendo-se necessária a repetição de um trecho nesta ocasião: “O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), (...)”.

Diz que, essencialmente, são classificados como “tributos recuperáveis” o IPI e o ICMS. Isto se dá pela própria estrutura dos tributos, bem como pela sua incidência na cadeia operacional. Além disso, o PIS e a COFINS, quando apurados na modalidade não-cumulativa, como no caso da Impugnante, incorporam à sua identidade a classificação de “tributos recuperáveis”.

Entretanto, salienta que nos cálculos feitos pelo Auditor Fiscal, não foi observada esta exigência quando da apuração do custo de aquisição das mercadorias que foram objeto desta autuação. Ou seja, os valores de entrada utilizados pelo fisco são excessivos, aumentando indevidamente a suposta diferença entre os valores de entrada e de saída, caracterizando a nulidade latente da autuação. Cita posicionamento do Conselho de Fazenda Estadual sobre a ocorrência de nulidade (Auto de Infração nº 269114.1109/07-9. Acórdão CJF nº 0407-12.13. 2ª Câmara De Julgamento Fiscal. Data do Julgamento 05/12/2013).

Declara que, tendo em vista a ocorrência de erro, que implica na impossibilidade de determinar o valor do débito a ser cobrado e cuja reparação é impossível, este Auto de Infração é nulo, nos termos do artigo 18, § 1º do Decreto Estadual nº 7.629/99.

No mérito, alega razões para cancelamento da autuação devido à necessidade de redução do valor da autuação – erro na determinação da base de custo de aquisição e erro de cálculo,

quanto à da observância do princípio da não-cumulatividade, em relação do não prejuízo ao erário, quando da ocorrência de “*bis in idem*”.

Nas razões da necessidade de redução do valor da autuação – erro na determinação da base de custo de aquisição e erro de cálculo, disse a Autoridade Fiscal partiu de premissas equivocadas e utilizou: “(i) parâmetros equivocados para elaboração de seus cálculos; e (ii) base de custo de aquisição dos produtos errada, conforme comprova o demonstrativo integrante da presente autuação”. Assim, entendam que esses erros não causam a nulidade do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, é necessário que a metodologia de cálculo seja revista para que o Auto de Infração seja julgamento improcedente.

Salienta que ao efetuar o cálculo do valor dos produtos autuados para chegar à base de cálculo final do imposto, a Autoridade Fiscal utilizou parâmetros distintos para os valores de entrada e saída dos produtos, gerando inconsistência dos valores e erro na análise desenvolvida pela autoridade autuante.

Da análise do trabalho fiscal verifica que, por exemplo, nas operações com o produto “SOLLYS Beb de Soja Pessego 12x1L N2 BR”, o valor considerado para determinação do custo de saídas realizadas em setembro de 2012 é o valor constante nas notas fiscais de entrada de dezembro de 2013, de modo que certamente serão encontradas inconsistências na apuração do valor de custo dos produtos.

Explica que conforme amplamente demonstrado em tópico anterior, a Autoridade Fiscal valeu-se de valores maiores (notas fiscais de entrada de dezembro/2013) para determinar o custo de aquisição dos produtos objetos da autuação (notas fiscais de saída emitidas em setembro de 2012). É evidente que o valor das mercadorias que tiveram entrada em dezembro de 2013 não pode ser a base de comparação para mercadorias que tiveram saída em setembro de 2012.

Além disso, reitera que ao determinar o custo de aquisição das mercadorias autuadas, a Autoridade Fiscal deixou de abater os montantes relativos à ICMS e PIS/COFINS, que não compõem o custo, conforme já debatido em tópico anterior.

Dessa forma, sustenta o custo de aquisição considerado pelo Auditor Fiscal será sempre superior ao que de fato é, resultando em conclusões equivocadas quanto à legalidade das práticas da Impugnante, como *in casu*.

Esclarece que, nos termos do artigo 123, § 3º do Decreto nº 7.629/1999 e artigo 145, do mesmo Decreto, o trabalho de diligência se faz necessário tendo em vista as incorreções praticadas pela d. Autoridade Fiscal quando da lavratura do presente auto de infração, de forma a não conter elementos suficientes para a verificação da certeza na constituição da base de cálculo do imposto.

Por fim, pontua que o Auto de Infração não seja declarado nulo, impõe-se a realização de diligência para sanar os equívocos na apuração fiscal e, posteriormente, julgar-se improcedente a autuação.

Quanto à alegação do princípio da não-cumulatividade, pede que na remota hipótese de não se acatar a preliminar de nulidade arguida, o que se admite apenas a título de argumentação, a Impugnante esclarece que, no mérito, melhor sorte não assiste ao auto de infração em combate, conforme razões que passaremos a demonstrar.

Destaca que, conforme disposto no § 2º, item I, do artigo 155 da Constituição Federal, o ICMS é um imposto não-cumulativo, fazendo jus o contribuinte à dedução dos montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases pretéritas do processo produtivo. O Princípio da Não-Cumulatividade tem por escopo desonrar o contribuinte da tributação cumulativa ou “tributação em cascata”, que reflete no preço final do produto.

Por esta razão, sustenta que é direito do contribuinte o creditamento dos valores pagos a título de ICMS. A negativa do creditamento implica em negar ao contribuinte um direito

constitucionalmente garantido, sem qualquer fundamento legal. Cita a Lei Complementar nº 87/96 - Arts. 19 e 20.

Assim, pode-se concluir que o Princípio da Não-Cumulatividade é regra dentro do Sistema Tributário Nacional, excepcionando-se tão somente as hipóteses elencadas pelo artigo 20 da Lei Complementar nº 87/1996. Quaisquer óbices que a d. Autoridade Fiscal imponha ao contribuinte para o creditamento de ICMS são inconstitucionais e devem ser afastadas de pronto.

Observa que no § 4º do artigo 20, o legislador autoriza que os Estados e o Distrito Federal não apliquem, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior. Ou seja, a única hipótese em que foi conferido aos Estados e ao Distrito Federal o direito de dispor sobre o assunto, somente permitiu que a referida vedação fosse afastada, não autorizou a ampliação das possibilidades de vedação para tomada de crédito, como pretende a Impugnada.

No presente caso, alega o Auditor Fiscal que o creditamento realizado pela Impugnante é ilegal, pois tomou créditos de mercadorias cujo valor de saída teria sido inferior ao de entrada. Todavia, o creditamento que a Impugnante realizou está em conformidade com a legislação nacional e estadual, não havendo o que se falar em irregularidade.

Registra que pelo Princípio da Não-Cumulatividade, o autuado tem o direito de tomar crédito de todo o ICMS recolhido nas etapas anteriores no momento em que der saída a determinado produto. E este é exatamente o caso em debate, a Impugnante não tomou crédito a maior, valeu-se tão somente daquilo que a lei autoriza. Reproduz ensinamento de Ives Gandra (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição Tributária por Antecipação e o ICMS. RDDT 176/93, mai/2010).

Acrescenta que restou demonstrado nos tópicos anteriores, que houve grave erro na elaboração dos cálculos que deram origem a este Auto de Infração, interferindo diretamente na determinação do custo de aquisição das mercadorias autuadas. Desta forma, não se pode afirmar que o valor do imposto creditado foi maior do que o debitado, haja vista a total inconsistência dos cálculos transmitidos por este Auto de Infração.

Sendo assim, com a realização de novos cálculos, volta sustentar que restará demonstrado que a Impugnante não tomou créditos a maior. Sua conduta respeitou os exatos termos da legislação vigente, o que certamente acatará esta Câmara de Julgamento Fiscal, concluindo pela total improcedência da presente Autuação.

Relata que a empresa autuada Nestlé Nordeste vende para a Nestlé Brasil em Itabuna, ora Autuada, os produtos objetos do presente Auto de Infração. A empresa Autuada, por sua vez, realiza a transferência dos mesmos produtos para sua filial, Nestlé Brasil em Feira de Santana, no qual todos sabem que a Nestlé Nordeste é detentora do benefício fiscal implementado pelo Estado da Bahia, chamado DESENVOLVE, por meio da Resolução nº 56/2010.

Explica que o Fisco deste Estado alega que a Autuada não promoveu 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. Todavia, tal alegação é descabida de amparo lógico, quando analisada à luz de toda a cadeia operacional envolvida. Vejamos:



Afirma que ao transferir as mercadorias adquiridas da Nestlé Nordeste para a filial de Feira de Santana, a Autuada lança a débito o ICMS destacado na operação, enquanto que a filial de Feira de Santana lança o mesmo valor a débito.

Desta forma, alega, ainda que haja o ajuste exigido na autuação ora combatida, não haveria impacto, tanto para a Nestlé, quanto para o Fisco, uma vez que os valores creditados pela autuada e debitados por sua filial se anulam, respeitando-se, claro o limite de creditamento vinculado à carga tributária de 10% nas saídas daquela filial, conforme TARE celebrado com o Estado da Bahia.

Chama atenção que sequer haveria diferença de caixa para o Estado, vez que a Autuada comercializa produtos alimentícios, perecíveis por sua natureza, de forma que o giro de seu estoque é rápido, possibilitando que as operações de transferência da filial de Itabuna para Feira de Santana e a posterior comercialização com atacadistas, ocorram dentro do mesmo período de apuração.

Desta forma, pontua que não pode ser o entendimento senão pela total improcedência do presente Auto de Infração, ante a absoluta ausência de prejuízo ao erário demonstrado.

Reclama, ainda, quanto à ocorrência de "*bis in idem*", esclarece que as operações, objeto do presente Auto de Infração, são vendas de mercadorias (Nescau 200ml, Nescau 1L, Sollys 200ml e Sollys 1L) da Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda. (Itabuna) para a Autuada (Nestlé Brasil Ltda.), também em Itabuna.

Neste contexto, destaca que as mercadorias saem da Nestlé Nordeste para o estabelecimento da Autuada e, por sua vez, saem da Autuada para sua filial em Feira de Santana, que destina as mercadorias aos atacadistas. Desta forma, tanto a Nestlé Nordeste quanto as duas filiais da Nestlé Brasil (Itabuna e Feira de Santana) participam da mesma cadeia operacional, com objetivo de levar ao consumidor final os mesmos produtos.

Disse que, mesmo não reconhecida a legitimidade da tomada de créditos, em conformidade com o Princípio da Não-Cumulatividade, a Impugnante requer a atenção do Julgador para o fato de que este Auto de Infração promove a cobrança em duplicidade do suposto crédito tributário. Senão, vejamos.

Frisa que a filial Nestlé Brasil em Feira de Santana, destinatária dos produtos que são objeto deste Auto de Infração, também foi autuada por promover a saída de mercadorias abaixo do custo de aquisição, em relação à remessa das 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).

Assim, diante de um caso de cobrança em duplicidade do ICMS em Autos de Infração distintos, mas que têm por objeto a mesma cadeia econômica: o valor do crédito de ICMS supostamente tomado de maneira indevida nas transferências de mercadorias advindas de outra empresa (Nestlé Nordeste) neste Auto de Infração; a filial em Feira de Santana que, por sua vez, também é autuada para a cobrança de suposto saldo de ICMS na saída das mesmas mercadorias, sem qualquer tipo abatimento ou compensação.

Deste modo, o saldo de ICMS é cobrado neste Auto de Infração e, sem qualquer abatimento ou possibilidade de creditamento, de igual modo, é cobrado da filial em Feira de Santana em relação à mesma operação, relativamente às mesmas mercadorias.

Entende que tal prática ofende o Princípio da Não-cumulatividade previsto no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal e deve ser prontamente combatida. A DD. Autoridade Administrativa deve analisar toda a cadeia operacional para: "*(i) autuar tão somente a filial em Feira de Santana; ou (ii) reduzir da autuação da ora Impugnante valor cobrado na autuação de sua filial. Qualquer outra solução implicaria em tributar a operação em valor muito maior que o devido*".

No caso em tela, diz que o Princípio da Não-cumulatividade foi claramente violado pelo Auditor Fiscal quando da lavratura do Auto de Infração ora combatido, bem como do Auto de Infração

lavrado em face da filial em Feira de Santana, ensejando a cobrança do mesmo suposto débito duas vezes. Note-se que não é possível a análise isolada do presente Auto de Infração, é necessário analisá-lo a luz da operação como um todo, que também tem desdobramentos no Auto de Infração nº 233038.0004/15-3, da filial em Feira de Santana.

Ao analisar o presente Auto de Infração, reitera que juntamente da legislação constitucional e estadual bem como do Auto de Infração lavrado em face da empresa destinatária (Feira de Santana), é evidente que o Princípio constitucional da não-cumulatividade não foi observado, trazendo prejuízos não só à autuada, mas também à ordem normativa, que foi desrespeitada em seus princípios mais basilares.

Assinala que a conduta assertiva neste caso seria considerar, no cálculo do suposto saldo de ICMS cobrado, todo o montante já cobrado na operação anterior. Cita Ives Gandra (MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTAGNA, Ricardo; MARTINS, Rogério Gandra da Silva. Direito a escrituração de créditos do PIS e da COFINS em relação às despesas com marketing e publicidade e com taxa de emissão de boletos de administradoras de cartões de crédito. RDDT nº 208/75, jan/2013), pois afirma que não foi esta a atitude tomada pelo auditor fiscal no presente caso. O fisco baiano exige o estorno suposto saldo de ICMS da Nestlé Brasil, ora Autuada, e cobrar o mesmo saldo da filial remetente (Feira de Santana), configurando claramente o recolhimento cumulativo de ICMS, haja vista se tratarem de operações sucessivas.

Ressalta que o já mencionado Auto de Infração que pretende a cobrança de suposto saldo de ICMS da filial remetente (233038.0004/15-3) possui diversos erros de cálculos, ora por considerar dois tipos de medidas distintas para um mesmo cálculo, ora por determinar erroneamente a base de cálculo do tributo discutido. Desta forma, percebe-se que há pouco domínio da d. Autoridade Fiscal acerca da cadeia operacional em discussão, ensejando a ocorrência de inúmeros erros, acarretando graves prejuízos à ora Impugnante.

Assim, por todos os motivos expostos, afirma o presente auto de infração não merece prosperar, devendo ser julgado improcedente, pois a Autoridade Fiscal não respeitou o Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade ao lavrar a presente autuação, implicando na cobrança em duplicidade do mesmo débito.

Reclama quanto à multa exigida, pois ressalta em razão do princípio da eventualidade, que não cabe a aplicação da multa exigida na autuação ora combatida, e sua respectiva atualização, uma vez que a Impugnante não cometeu as infrações trazidas nos itens acima.

Esclarece que a multa aplicada deve ser integralmente afastada em virtude de seu caráter eminentemente confiscatório, haja vista a evidente a ausência de razoabilidade e proporcionalidade do valor da multa aplicada ao caso em análise, no montante equivalente a abusivos 60% do valor do imposto objeto da autuação.

Nota que a aplicação de penalidade de multa à razão de abusivos 60% do valor do imposto exigido nos autos configura flagrante desrespeito aos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal, que garantem a propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco, previsto no artigo 150, inciso IV, CF.

Nessa linha, registra que a melhor doutrina tributária ensina que não é dado ao Estado o direito de estabelecer sanções arbitrárias e confiscatórias que coloquem o cidadão exposto ao abuso de poder, em face da inexistência de critérios precisos e objetivos que limitem a ação do próprio Estado e garantam a incolumidade do indivíduo.

Na hipótese em exame, sustenta que resta claro que a multa não guarda qualquer proporcionalidade entre o preceito e a sanção. Ao contrário, trata-se de pena fixada visando atemorizar e não apenas punir a ora Impugnante pelas supostas infrações, objetivando, na verdade, confiscar uma parte de seu patrimônio, em flagrante violação ao princípio constitucional de vedação ao confisco.

Há de se reconhecer, portanto, o manifesto caráter confiscatório da multa em comento. Nesse sentido, preleciona o Professor José Eduardo Soares de Mello (Sanções Tributárias Inconstitucionais, IOB - Repertório de Jurisprudência). Cita lição de Sampaio Dória (*Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2ª edição), jurisprudência do STF (AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091 DIVULG 15-05-2015 PUBLIC 18-05-2015; Ag. Reg. RE 657372/RS – Relator Ministro Ricardo Lewandowski – j. 28/08/2013 – Segunda Turma; ADI 551/RJ - Relator Ministro Ilmar Galvão - j. em 24.10.2002 - Tribunal Pleno) e entendimento ratificado em decisão monocrática publicada em 21/08/2013, de Relatoria do Ministro Celso de Mello, nos autos do RE 754.554/GO.

Afirma que resta claro, portanto, a penalidade aplicada pela autoridade fiscal não pode ser aceita, na medida em que está muito longe de ser considerada como apenas punitiva, possuindo, na realidade, verdadeira natureza confiscatória.

Nesse sentido, haja vista a latente inconstitucionalidade da multa aplicada, sustenta que não se pode dar guarida à vultosa penalidade aplicada na hipótese vertente, sendo de todo oportuno reconhecer de plano o seu caráter confiscatório para afastar na integralidade sua aplicação ou ao menosque esta seja reduzida a patamares razoáveis (20% do valor do imposto).

Por fim, pede e requer:

- i. Preliminarmente, declarada a **nulidade** do auto de infração, (i) por ausência de motivação e insuficiência dos fatos, acarretando o cerceamento do direito de defesa; e (ii) por erro da determinação do custo de aquisição e erro nos cálculos para determinação do preço de saída, conforme exaustivamente demonstrado;*
- ii. Julgada **improcedente** a autuação, com o seu cancelamento integral, em razão da insubsistência das infrações contidas no Auto de Infração em referência, (i) por erro da determinação do custo de aquisição e erro nos cálculos para determinação do preço de saída; (ii) pela comprovação da violação ao Princípio da Não-Cumulatividade; (iii) por não haver prejuízo ao Erário; e (iii) pela duplicidade da cobrança do referido tributo, quando analisada a cadeia operacional como um todo; e*
- iii. Caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, subsidiariamente, a Impugnante requer seja **afastada** a multa aplicada e sua respectiva atualização, dado o seu caráter confiscatório, ou ao menos reduzida para patamares razoáveis (20%).*

Requer o direito de solicitar diligência, nos termos dos artigos 123, § 3º, e 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99, bem como de juntar documentos adicionais. Requer, ainda, 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.

Na informação fiscal, fls. 167/187, o autuante descreve os fatos que ensejaram o Auto de Infração, reproduz a descrição das imputações juntamente com o enquadramento legal bem como o valor de cada infração. Transcreve resumidamente as razões da impugnação e passa análise dos fatos alegados em sua prestação da informação fiscal.

Argui a inexistência de nulidade, visto que o lançamento está instruído com os elementos suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador evidenciado, da sua base de cálculo e do seu montante devido. Reproduz o artigo 18 do Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

Alinha que no lançamento, sob análise, não há qualquer das hipóteses de nulidade acima referidas, pois se identifica com clareza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito. Destaca que o lançamento precisa ter para resguardar o direito de defesa e do contraditório plenos por parte do contribuinte são os elementos descritos no artigo 39 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/1998, todos presentes no caso sob análise:

- I - a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado;*
- II - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal ou acessórias, de forma clara, precisa e sucinta;*
- III - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:*

- a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*
- b) a base de cálculo;*
- c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;*

Afirma que estão resgatados todos os elementos que constituem o fato gerador do ICMS lançado, a compor os diferentes aspectos informadores da obrigação tributária exigida, quais sejam:

- o aspecto material – a descrição da situação objetiva integrante do fato gerador do ICMS que ensejou a tributação de ofício;
- o aspecto subjetivo – estão evidenciados no lançamento o sujeito ativo (o Estado da Bahia) e o sujeito passivo (Nestlé Brasil Ltda.);
- o aspecto temporal – os períodos de apuração de 01/01/2011 a 31/12/2013;
- o aspecto espacial – o endereço do estabelecimento indicado;
- o aspecto valorativo – a base de cálculo e a alíquota aplicada.

Consigna que esta situação favorece a compreensão da base de cálculo a explicação no preâmbulo do presente Auto de Infração.

Alude que, no segundo momento, a defesa almeja descharacterizar todo um trabalho complexo e que requereu grandes cruzamentos de dados para demonstrar e desmontar o artifício planejamento tributário do grupo Nestlé, que tenta de forma ilícita burlar a legislação tributária na argumentação de que houve incorreção na determinação do custo de saída.

Pontua que a pequena inconsistência verificada em apenas e somente 5 (CINCO) linhas do demonstrativo da Infração 1, destacada pela defesa na folha 109, de uma planilha com mais 6400 linhas, referem-se aos produtos Sollys Beb Soja Pêssego 12x1L N2 BR (4 linhas) e Sollys Beb Soja Abacaxi 12x1L N2BR (1 linha). As saídas apresentadas no demonstrativo relativas a setembro de 2012 correlacionaram dados de entradas de dezembro de 2013 e setembro de 2013, respectivamente, ao qual constatamos que as inconsistências apresentadas, foram ocasionadas pela própria empresa, que emitiu notas fiscais de saídas dos referidos produtos em 20 de setembro sem que tenha ocorrido entradas anteriores dos mesmos, levando o processamento a não encontrar dados e apresentar informações inconsistentes. Constata que as notas fiscais de entradas do referido produto foram emitidas pela Nestlé Nordeste no dia 21 de setembro.

Afirma que procedeu a exclusão das 5 linhas no mês de setembro de 2012, constata-se que o valor lançado diminui em R\$1.974,67, passando do valor original de R\$276.449,54 para R\$274.474,87 no referido mês.

Registra que esta nova irregularidade, qual seja, a falta da escrituração de notas fiscais de entradas anteriores que acobertem as referidas saídas, deverá motivar nova verificação fiscal com vistas a apurar eventual reflexo na apuração do ICMS no mês correspondente.

Ressalta que os demonstrativos das Infrações 2 e 3 não foram em nada mencionados pela defesa.

Reproduz por fim o parágrafo em que a defesa nas considerações finais do pedido de nulidade (fl. 111), sugere algo inusitado caso não seja aceita a nulidade. A proposta é que se mude a metodologia de cálculo para o auto de infração ser julgado improcedente. Eis a afirmativa:

“Caso V. Sas, entendam que esses erros não causam a nulidade do Auto de Infração, o que de admite apenas para se argumentar, é necessário que a metodologia do cálculo seja revista para que o Auto de Infração seja julgamento improcedente.” (grifos nossos)

Complementa que, neste caso, antes de discutir o mérito, a defesa já faz uma confissão do débito, uma vez que com a metodologia atual o Auto de Infração é procedente.

Reproduz a metodologia de como funciona o planejamento fiscal do Grupo Nestlé almejando demonstrar a subtração de ICMS a ser pago, e demonstrar de forma categórica a inconsistência de

todas as demais ilações apresentadas pela empresa na sua contestação:

- 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;

Reproduz o art. 100, IX do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97 e em seguida recepcionado no art. 312, V do RICMS aprovado pelo Decreto nº 13.780/12. Diante do exposto, diz que o Princípio da Não Cumulatividade é respeitado em função do ICMS recolhido, conforme a própria defesa destacou (fl. 115) e reproduzimos a seguir:

“Pelo Princípio da Não-Cumulatividade, a Impugnante tem o direito de tomar crédito de todo o ICMS recolhido nas etapas anteriores no momento em que der saída a determinado produto ...” (grifos nossos)

Quanto ao “custo de aquisição” citado pela defesa, esclarece que a mesma cita 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, observando que não vem ao caso da sua análise, considerando que está trabalhando com o cruzamentos dos créditos e débitos do ICMS destacados nos documentos fiscais e que o artigo regulamentar destacado acima é bem claro e taxativo.

Quanto à exclusão dos impostos recuperáveis e PIS/CONFINS, fazendo referência ao mesmo “custo de aquisição”, também não se aplica, o que está sendo comparado são os valores unitários dos mesmos produtos nas notas fiscais de entradas e saídas da Nestlé Brasil de Itabuna e consequentemente os os valores dos créditos e débitos do ICMS.

Quanto ao “BIS IN IDEM”, destaca que não faz nenhum sentido a argumentação, uma vez que está considerando os créditos fiscais referentes aos valores do ICMS recolhidos na fase anterior, assim definido no 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 em relação à fiscalização da filial de Feira de Santana, registra que são fiscalizações e fatos distintos. Caso a fiscalização em pauta fosse, por exemplo, exigência de um débito a menor, pelo princípio da não cumulatividade a filial de Feira teria o direito ao crédito correspondente. O que

não é o caso para se observar a cadeia de operação citada pela defesa. Não é demais lembrar o princípio da autonomia dos Estabelecimentos, basilar na normatização do ICMS.

Quanto ao argumento brandido contra a aplicação da multa de 60%, entendeu inaplicável, uma vez que é uma decorrência direta e imediata da Lei nº 7.014/96, instituída pelo Estado da Bahia no exercício da sua competência constitucional (CF/88, Art. 24, Inciso I). Por esta perspectiva, o Art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69 não foi recepcionado pela nova ordem constitucional, eis que atentatório do princípio federativo, básico na formação do Estado Brasileiro (CF/88, Art. 1º).

Diverge do argumento do confisco, em razão do percentual aplicado não se adequar à jurisprudência citada. Não custa argumentar, porém, que o Estabelecimento ao concordar com um percentual de 20%, deslustra o Artigo 45, Parágrafo 1º, da Lei nº 7.014/96, que ao conceder redução da multa aqui aplicada em 90%, se contentaria com apenas 6%, caso houvesse o pagamento em 60 dias da autuação.

Em razão do exposto propugna pela Procedência Parcial do lançamento com exclusão do valor de R\$1.974,67 do mês de setembro de 2012 da infração 1.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla 03 infrações por descumprimento de obrigação principal, já devidamente relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não havendo falta de motivação, uma vez que foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; não há fundamento para aplicação do art. 18 do RPAF/BA ou mesmo desobediência ao art. 39, III, Decreto Estadual nº 7.629/99, na medida em que constam dos autos todos os requisitos formais e materiais para a constituição, motivação e fundamentação do lançamento. A clareza da imputação está confirmada, inclusive, pelo detalhamento que pode a defesa discorrer sobre todos os aspectos do lançamento, especialmente quanto às razões que resultaram na exigência fiscal, bem como os levantamentos que ampararam os valores reclamados, chegando o autuado a contestar especificamente custos calculados incorretamente, alvo de reconhecimento e exclusão da exigência pelo autuante. Assim, foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, observando que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais, não havendo às mesmas condições para aplicação das decisões desse contencioso administrativo apontadas na defesa.

Cabe ainda destacar que o autuante, em sua informação fiscal, mais uma vez, descreve os fatos que levaram a autuação, reproduz a descrição das imputações, juntamente com o enquadramento e aplicação da lei, com o valor de cada infração.

Destarte, o impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Verifico que não há óbice à manifestação da defesa e, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, na medida, inclusive, que o autuante exclui da exigência tributária os valores com cálculos inconsistentes alegados pelo impugnante, bem como a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, com fulcro no art. 147, inciso I, “a” do RPAF/BA, indefiro a solicitação de diligência.

No que alude ao mérito, quanto à arguição de que não restam dúvidas de que o autuante se equivocou ao tomar como base o custo de aquisição de mercadorias com nota fiscal de entrada referente a dezembro/2013 para determinação do custo de mercadorias com saída de

setembro/2012, cabe alinhar que o autuante atribui ao autuado a razão de tal inconsistência, pois a empresa emitiu notas fiscais de saídas dos referidos produtos em 20 de setembro de 2012 sem que tenha ocorrido entradas anteriores dos mesmos, levando, na palavras do autuante, ao processamento não encontrar dados e apresentar informações inconsistentes. Constatou o autuante que as notas fiscais de entradas do referido produto foram emitidas pela Nestlé Nordeste no dia 21 de setembro de 2012.

A inconsistência verificada ocorreu em 5 (CINCO) linhas do demonstrativo da Infração 1, destacada pela defesa na folha 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:

Mês / Ano	Data Saída	Num Doc	Cod Item	Descrição Item	Saídas								Entradas mais recentes					
					Uni d	Quant	CF OP	VI Produto	VI Total Item	VI Unit Caixa	Valor Unit Produt o	VI Bc Icms	Ali q Ic ms	Valor Icms	Data Entrada	Num Doc	Valor Unit Produto	CFOP
09/2012	20/09/12	26804	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pêssego 12x1L N2 BR	CX	318	5151	4.555,43	4.555,43	14,33	1,19	2.679,50	17	455,52	24/10/13	9098	1,32	1101
09/2012	20/09/12	26804	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pêssego 12x1L N2 BR	CX	793	5151	11.359,92	11.359,92	14,33	1,19	6.681,90	17	1.135,92	24/10/13	9098	1,32	1101
09/2012	20/09/12	26815	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pêssego 12x1L N2 BR	CX	450	5151	6.446,36	6.446,36	14,33	1,19	3.791,75	17	644,60	24/10/13	9098	1,32	1101
09/2012	20/09/12	26815	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Pêssego 12x1L N2 BR	CX	450	5151	6.446,36	6.446,36	14,33	1,19	3.791,75	17	644,60	24/10/13	9098	1,32	1101
09/2012	20/09/12	26815	1-12173	SOLLYS Beb de Soja Abacaxi 12x1L N2 BR	CX	876	5151	15.487,67	15.487,67	17,68	1,47	9.109,85	17	1.548,67	30/09/13	128	2,29	1101

Diante da aludida constatação o autuante acolhe a arguição defensiva de inconsistência e exclui as 5 linhas no mês de setembro de 2012. Assim, o valor exigido com data de ocorrência de 30/09/2012 e vencimento em 09/10/2012, tem redução de R\$1.974,67, que foi o valor exigido em relação aos aludidos 05 itens, conforme imposto cobrado relativo ao estorno de crédito indicado na planilha, linhas 2678 a 2682, conforme cada nota fiscal acima excluída, constante do CD (anexo I, Demonstrativo Crédito a Estornar_outros) passando o valor original dessa ocorrência, que era de R\$276.449,54 para R\$274.474,87.

Diante da exclusão das exigências, acima alinhadas, que tiveram os cálculos inconsistentes, entendo como sanada a incorreção, não cabendo razão para nulidade arguição pelo autuado ou mesmo modificação da sistemática de cálculo utilizada para apuração dos os estornos de créditos fiscais do ICMS, tendo em vista que não foram identificadas ou apontadas pelo impugnante outras inconsistências, da mesma natureza, nos demais levantamentos, no que tange as infrações 02 e 03.

No exame da questão de mérito, verifico o que diz o art. 100, inciso IX do RICMS/97, com 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.

Cabe aqui aproveitar a descrição da metodologia de como funcionam as operações fiscais do Grupo Nestlé, constante da informação fiscal, para melhor entender o cabimento da 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 supervvalorização 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", 7º 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 omissivo 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 RPAF/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 constitucionalidade 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, voto pela PROCEDENCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo a seguir.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	6.946.761,31	6.944.786,64	60%
02	PROCEDENTE	1.128.876,96	1.128.876,96	60%
03	PROCEDENTE	3.987.205,33	3.987.205,33	60%
TOTAL		12.062.843,60	12.060.868,93	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269197.0014/14-0**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR