

A. I. Nº - 233038.0006/15-6
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ROBERTO DE CARVALHO
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16/05/2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0059-04/16

EMENTA: ICMS. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Restou demonstrado que o autuado promoveu transferência de mercadorias adquiridas com preço abaixo do custo de aquisição, recebidas, na maior parte, na fábrica em Feira de Santana, Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda, que goza do benefício fiscal do DESENVOLVE. Correções foram efetuadas na informação fiscal, o que resultou na diminuição do imposto exigido. Mantida parcialmente a exigência. Negado o pedido de diligência fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/04/2015, exige ICMS no valor de R\$53.016.062,42, através da seguinte infração: *"Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Transferiu mercadorias com preços abaixo do custo de aquisição"*. Multa de 60%.

Consta na descrição dos fatos: Os lançamentos efetuados neste auto de infração são para corrigir erros de escrituração de saídas de mercadorias abaixo do custo de produção, conforme demonstrado nos relatórios e resumo anexos gravados em CD, conforme determina o RPAF – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. A empresa transfere mercadorias adquiridas com preço abaixo do custo de aquisição, compradas, na sua maior parte, na fábrica em Feira de Santana: Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda, que goza do benefício fiscal do DESENVOLVE, cujo subsídio chega a 81% do ICMS apurado mensalmente.

CARACTERÍSTICAS DO ILÍCITO FISCAL: Todas as mercadorias produzidas na fábrica NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, SÃO ADQUIRIDAS POR COMPRA PELA Nestlé Brasil Ltda, que é o CD – Centro de Distribuição do Grupo Nestlé para Feira de Santana e norte nordeste do país.

As mercadorias saem superfaturadas da fábrica para o CD com o objetivo de passar crédito de ICMS para a coligada atacadista. A unidade atacadista, por sua vez, transfere para outras unidades com o custo de transferência normal utilizado pela empresa no geral. Com esta prática a unidade comercial, além de se creditar de ICMS em valores superfaturados e com subsídio do DESENVOLVE, transfere estas mercadorias com valores abaixo dos custos das entradas.

O autuado apresenta defesa, fls.22 a 45, ressalta a tempestividade da impugnação e descreve a infração.

Defende que vem cumprindo, fielmente, as disposições contidas no Termo de Acordo de Regime Especial ("TARE"), celebrado com o Governo do Estado da Bahia, por meio da Secretaria da Fazenda do Estado ("SEFAZ-BA"). Assim, destaca a boa-fé e o rigoroso cumprimento de suas obrigações fiscais no Estado.

Pede pela nulidade do Auto de Infração posto que o presente trabalho fiscal, sequer, atende aos requisitos para ser considerado minimamente válido, e revestido de certeza e liquidez, parte de premissas completamente equivocadas, e não há como exercer o direito de defesa de forma ampla.

Salienta que o direito à ampla defesa e ao contraditório é cláusula pétrea, garantida no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988. 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 fundamentam a autuação seja feita de forma clara e precisa, sob pena de nulidade. Nesse sentido, cita o posicionamento do C. Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (*Auto de Infração nº 191175.0506/12-0. Acórdão nº 0295-02/12. Relator: Antonio Cesar Dantas de Oliveira - 2ª Junta de Julgamento Fiscal. Data do Julgamento: 11/12/2012*).

Verifica-se que o presente auto de infração é NULO, nos termos do artigo 18, IV, “a”, do Decreto Estadual nº 7.629/99, por clara ofensa ao artigo 39, III, do mesmo diploma legal, em vista do trabalho fiscal deficiente e nitidamente equivocado realizado pela autoridade fiscal.

Ainda, em preliminar, alega erro na determinação da base de cálculo do imposto durante a conversão de quantidade dos produtos, pois constatou que a Autoridade Fiscal, ao elaborar os cálculos de conversão dos *packs* x unidades dos produtos ora autuados, estão equivocados, pois foram utilizadas bases diferentes para os valores das operações de entrada e saída de referidos produtos.

Ressalta que ao efetuar o cálculo do valor unitário dos produtos para chegar à base de cálculo final do imposto, o autuante utilizou medidas de quantidade diferentes para os valores de entrada e saída dos produtos, gerando inconsistência dos valores e erros na análise desenvolvida no trabalho.

Aduz que verificou que, nas operações com o produto “412497 - NESCAU ACTGE BEBIDA LÁCTEA” - que representa a maior parte dos produtos autuados - foram consideradas as unidades do produto para o cálculo do custo de saída, e para o cálculo do custo de entrada em *packs* do produto, que contém 3 (três) unidades cada, de forma que são bases diferentes para a apuração do valor de custo de um mesmo produto.

Explica que nas planilhas de cálculo o autuante realizou o cálculo do custo de saída por unidade (200 ml) e, ao efetuar o cálculo do custo de entrada desse mesmo produto, utilizou como referência os *packs* que contém 3 (três) unidades de 200 ml cada. Esse resultado foi o valor utilizado como referência de “valor mínimo da operação”, para determinação do ICMS a ser estornado. Dessa forma, sustenta que a comparação do custo de entrada x custo de saída está sob bases diferentes (unidades e *packs*), de forma que o Auditor Fiscal se utilizou do preço de R\$ 2,18 (equivalente ao *pack*), como se unidade fosse, quando a unidade do produto corresponde a R\$ 0,73 ($R\$ 0,73 \times 3 \text{ unidades} = R\$ 2,19 \neq \text{arredondamento em } R\$ 0,01$). Portanto, ajustando esses números para a mesma base (unidades ou *packs*), o custo de saída é sempre maior que o custo de entrada.

Sendo assim, afirma que fica claro o motivo pelo qual o fiscal alega que o preço da saída é menor que o custo da aquisição. Ele está comparando o custo de aquisição de 3 (ou mais) unidades, com o preço de venda de 1 unidade!

Acrescenta que o mesmo raciocínio se aplica ao produto “412500 - NESQUIK Bebida Láctea”, que é vendido em *packs* de 3 unidades no valor de R\$ 1,41 e o Auditor Fiscal considerou, equivocadamente, a entrada do produto com o valor de R\$ 1,41 como se unidade fosse, sendo que, na realidade, esse valor representa o *pack* com 3 unidades ($R\$ 0,47 \times 3 \text{ unidades} = R\$ 1,41$). O custo de aquisição da unidade é R\$ 0,47.

Reafirma que resta claro que a autuação foi pautada em bases de referência diferentes para o cálculo de custo dos produtos, nas operações de entrada e saída, de forma a ocasionar a diferença de imposto a ser estornada pela Impugnante que, conforme demonstrado, é equivocada,

devendo-se anular o auto de infração.

Reclama quanto ao erro na identificação da nota fiscal de entrada mais recente no período de 2012.

Argui que de acordo com a Fiscalização, o tipo de conduta adotado pela empresa, representa afronta às disposições do artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual a Impugnante deveria observar, nas operações de saída de mercadorias para estabelecimentos em outros Estados, o valor relativo à entrada mais recente do produto. Entretanto, afirma que ao examinar o trabalho fiscal que acompanha o auto de infração em combate, constata que, para todas as notas fiscais de saída, consta referência à mesma Nota Fiscal de Entrada – Nota Fiscal nº 542.105 de 13/04/2012 – que deveria ser relacionada apenas às notas fiscais emitidas em 14/04/2012 e 16/04/2012, para fins de base de cálculo do complemento do imposto.

Ademais, aduz que para o produto relacionado nesses documentos fiscais – “411403 - NINHO Leite em Pó Integral 24x400g BR” – que é fabricado no Estado de Minas Gerais e recebido em transferência interestadual pela Impugnante, sendo que, em algumas situações, é originário do Estado de São Paulo, é possível verificar que o Auditor Fiscal ignorou, equivocadamente, todas as entradas interestaduais em transferências (CFOP 2152).

Reitera que na mesma linha, é a situação dos documentos fiscais relativos ao produto “411481 - MOLICO Lepo Desn Vit A&D 24x300g BR”, em que a Autoridade Fiscal utilizou apenas duas notas fiscais de entradas - Nota Fiscal nº 542.106 de 13/04/2012 e Nota Fiscal nº 553.496 de 01/05/2012 - para todas as notas fiscais de saída, emitidas entre 04/2012 e 11/2012, ignorando, ainda, as entradas interestaduais em transferência (CFOP 2152), pois esse produto é fabricado no Estado de São Paulo e remetido em transferência à Impugnante.

Esclarece que, de forma sistemática, a mesma situação – utilização de mesma nota fiscal de entrada, para todas as notas fiscais de saída do período, e desconsideração das entradas interestaduais em transferência, sob CFOP 2152 – ocorre com o produto “12109970 - SOLLYS Beb Soja Laranja 9 (3x200ml) N1 BR”, sendo notório o equívoco cometido na apuração da base de cálculo do imposto. Ademais, cita posicionamento do C. Conselho de Fazenda Estadual (*Auto de Infração nº 269114.1109/07-9. Acórdão nº 0407-12.13. 2ª Câmara De Julgamento Fiscal. Data do Julgamento 05/12/2013*).

Declara que a despeito dos erros descritos, ainda, verifica que para a maioria das notas fiscais de saída, emitidas entre 12/2012 e 05/2013, relativas ao produto “412824 - IDEAL Lepo Sachet 50x200g BR”, foi utilizada uma nota fiscal de entrada, registrada na mesma data da nota fiscal de saída, de forma que tal critério não pode ser considerado válido.

Pondera que não é possível afirmar a hora em que a nota fiscal de entrada foi registrada no respectivo livro, impossibilitando a afirmação que esta seria a mais recente em relação à nota fiscal de saída emitida no mesmo dia. Assim, seria razoável e mais apropriado que a Fiscalização adotasse como critério de definição de nota fiscal de entrada mais recente, como aquela registrada em data anterior à nota fiscal de saída.

Diante de tamanhas incorreções que acarretaram a indevida exigência de imposto, sustenta que deve-se anular o auto de infração em referência, de modo a cancelar integralmente a exigência fiscal.

Chama atenção para as disposições do artigo 17, §7º, inciso I, da Lei Estadual nº 7.014/1996 (reproduz), para fins de apuração da base de cálculo do imposto nas operações de transferências internas de mercadorias, sendo que o contribuinte deve observar o valor de entrada mais recente.

Em que pese a existência de tal previsão na legislação estadual da Bahia, entende que referido normativo não está em consonância com as disposições da Lei Complementar nº 87/96 – a chamada “Lei Kandir”, que estabelece todo o regramento do ICMS a nível federal – de forma que não poderia ser aplicada ao caso, nos termos pretendido.

Explica que a Lei Complementar nº 87/96 - Art. 13 (reproduz) - somente estabelece a obrigatoriedade da utilização do valor da entrada mais recente como parâmetro de base de cálculo do imposto, nas operações de transferências interestaduais ou, se for o caso, será o valor do custo de produção.

Depreende que no trecho citado, ao definir os critérios específicos de apuração da base de cálculo do imposto, o legislador limitou seu campo de incidência às operações de saída de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular localizados em outro Estado – operações de transferência interestaduais – e nada vinculou às operações internas.

Todavia, ao tratar especificamente das operações de transferência internas, o legislador estabeleceu outra regra, disposta no artigo 12, inciso I, combinado com o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, em que a base de cálculo do imposto será o valor da operação.

Portanto, afirma que a cobrança de ICMS sobre as operações de transferência internas não possui resguardo na Lei Complementar nº 87/96 e, dessa forma, não poderia a legislação estadual estabelecer sua cobrança, em flagrante violação à reserva de lei complementar das questões tributárias que culmina na nítida ilegalidade da exigência fiscal em combate.

Diante dessas considerações, conclui pela anulação do auto de infração, com o respectivo cancelamento integral da exigência.

Alega, ainda, preliminarmente, cobrança indevida de ICMS nas transferências para filial localizada na Zona Franca de Manaus (“ZFM”), sendo que tais operações são abrangidas pela isenção do ICMS, conforme artigo 265, inciso XII, alínea 'a', do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 – o qual transcreve.

Dessa forma, afirma que resta comprovada a impropriedade do auto de infração, no tocante à exigência, indevida, de ICMS em operações de transferência de mercadorias destinadas à filial da Impugnante situada na ZFM, devendo ser cancelada a autuação.

Caso necessário, pede que os autos sejam baixados em diligência, a fim de que se constatem os erros existentes nas premissas e cálculos adotados pela Fiscalização, que levaram à presente exigência de ICMS, por suposto recolhimento a menor efetuado pelo contribuinte.

Observa que a Autoridade Fiscal partiu de premissas equivocadas e utilizou bases diferentes para os valores das operações de entrada e saída de referidos produtos, conforme demonstrado na planilha anexa. Argumenta ser necessário que a metodologia de cálculo seja revista, para que o Auto de Infração seja julgamento improcedente.

Alega que as transferências de mercadorias efetuadas está de acordo com o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Afirma que ao contrário do que quis fazer crer o autuante, as notas fiscais, objeto do presente auto de infração, não dizem respeito às transferências de mercadorias, em desacordo com as disposições citadas, que remete à obrigatoriedade de utilização do valor de entrada mais recente para efetuar a transferência da mercadoria.

Lista critérios que integram o valor do custo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos próprios, de acordo com as diretrizes do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96:

- *Raw Material*: matéria prime, incluindo materiais secundários;
- *Packing Material*: material de embalagem e material utilizado no acondicionamento;
- *Labour*: mão de obra direta utilizada na transformação do produto;
- *Energy*: energia utilizada no processo de transformação do material (fabricação do produto); e
- *Subcontracting*: subcontratações envolvidas.

Pontua que o conceito de custo da mercadoria decorre do direito privado, de modo que, nos

termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar sua definição.

Salienta que o Livro II do Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/2002), que trata do Direito da Empresa, possui um capítulo específico tratando de escrituração (Capítulo IV). Nesse capítulo, o artigo 1.187 prevê expressamente que os fabricantes deverão escriturar o seu estoque com base no "custo de fabricação".

Notou que o NPC nº 02 do IBRACON define custo como *“gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção”*. No mesmo sentido é o Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC.

Destaca que, em nível federal, o artigo 290 do Decreto nº 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), bem como o artigo 15, § 5º, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.312/2012 apresentam maiores detalhes sobre o que se deve entender como "custo da mercadoria", conceito que foi tratado na Lei Complementar nº 87/96 apenas de forma exemplificativa.

Percebe-se que o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 não poderia ser taxativo, sob pena de violação frontal ao artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Além disso, no tocante à legislação do Estado da Bahia, pontua que o artigo 17, § 7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96 (reproduz), trata os custos de produção como custos imputáveis à produção, geração, extração ou fabricação.

Menciona que o artigo 56, inciso V, alínea “b”, do Decreto Estadual nº 6.284/97 (RICMS vigente até 31/03/2012) ao tratar da matéria, reproduzia o teor do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, sendo, também, exemplificativo. Já o Decreto Estadual nº 13.780/12 (RICMS atualmente vigente) afirma que não regula a matéria e permanece disciplinada, em nível estadual, somente pelo artigo 17, § 7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Assim, frisa que a interpretação restritiva aos artigos 17, § 7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96 e 56, inciso V, alínea “b”, do Decreto Estadual nº 6.284/97 (RICMS vigente até 31/03/2012), importaria em violação ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, como demonstramos acima.

Dessa forma, sustenta que o preço de transferência deve ser interpretado como aquele que abarca todos os custos de produção da Impugnante, a mercadoria que possui valor de mercado superior ao custo de fabricação não pode ser escriturada e transferida por valor inferior ao custo de fabricação, sob pena de violação ao artigo 1.187 do Código Civil.

Destaca, ainda, que esse tema também deverá ser discutido no STF, uma vez que estamos diante de nítido conflito entre os Estados, pelo direito de arrecadar o ICMS nas transferências interestaduais. Afirma que, em momento algum, deixou de recolher o ICMS ora exigido. O que não pode ocorrer, sob pena de violação crassa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, é o recolhimento de tributo a outro Estado da Federação, em obediência à legislação daquele Estado e à LC 87/96, e não ter direito de escriturar o crédito relativo a esse recolhimento feito.

Reporta que, caso os Estados envolvidos discordem dos parâmetros fixados em lei para a base de cálculo do imposto em situações similares a ora discutida, devem buscar solução para este conflito perante o Supremo Tribunal Federal ou perante o Congresso Nacional. O que não se pode aceitar é que a Impugnante fique refém desta “guerra fiscal” e arque com os custos de recolher o ICMS em dobro.

Impende se reconhecer que não há que se falar em infração praticada pela Impugnante e ausência de recolhimento de ICMS, visto que as operações fiscalizadas foram realizadas com observância das disposições do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, de forma a cancelar integralmente a autuação em questão.

Reclama que a multa é confiscatória, haja vista a evidente ausência de razoabilidade e proporcionalidade, exigida no montante equivalente a abusivos 60% do valor do imposto objeto da autuação.

Ainda com relação ao caráter confiscatório de multa abusiva, destaca o fato de que o STF já se posicionou de forma contrária a essa cobrança (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), de mesmo entendimento, foi ratificado em decisão monocrática publicada em 21/08/2013, de Relatoria do Ministro Celso de Mello, nos autos do RE 754.554/GO.

Pede seja reconhecido, de plano, o seu caráter confiscatório para afastar na integralidade sua aplicação ou ao menos que esta seja reduzida a patamares razoáveis (20% do valor do imposto).

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

O autuante presta a informação fiscal, fls. 87/90, e ressalta, de logo, que o auto de infração só tem uma autuação bem tipificada no regulamento do ICMS, e com a descrição dos fatos bem fundamentados para esclarecimento do feito.

Quanto à reclamação de erro na determinação da base de cálculo do imposto durante a conversão de quantidade dos produtos, assiste razão ao contribuinte, para os produtos "412497 - NESCAU ACTGE BEBIDA LÁCTEA" e "412500 - NESQUIK BEBIDA LÁCTEA" - "que representa a maior parte dos produtos autuados", e retificou os cálculos para a condição apresentada de que 3 é igual a 1 e os valores autuados foram reduzidos para os novos patamares, apresentados no demonstrativo anexo ao processo, via CD.

Explica que, no início da fiscalização, solicitou uma relação com as conversões utilizadas pela empresa, tendo em vista a necessidade de entender as referidas conversões, bem como as quantidades das unidades convertidas. Na época foi enviada a relação anexa em CD, - "Cópia de Nestlé - BR-120 - Fatores de Conversão solicitada a Nestlé Feira" -, que me foi enviada pelo Sr. Gustavo funcionário da Nestlé Nordeste em Feira de Santana, a qual demonstra que os produtos acima listados continham 27 (VINTE E SETE) unidades em cada caixa.

No entanto, quando da recepção da defesa o autuado informa que a unidade é PACK de 3 unidades, modificando, portanto, toda a lógica de conversão. Ademais, argui que quando foi comprovar que a conversão era conforme alegada na defesa, se deparou com o seguinte fenômeno: as NFE emitidas pelos fornecedores trazem como unidade de venda "caixa", porém, ao dar entrada no estoque o contribuinte transforma a caixa em 9 unidades, que passa ser sua unidade de inventário. As saídas acontece em "CAIXA", desprezando a unidade transformada na entrada.

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

Quanto ao apontado erro na determinação da base de cálculo do imposto nas operações de transferências internas, foi preferível retirar os valores das transferências internas do presente auto de infração, devido a sua classificação legal e efetuar o referido lançamento em novo auto de infração por motivo de melhor especificação.

A alegação de que exigiu, indevidamente, ICMS nas transferências para filiais localizadas na Zona Franca de Manaus ("ZFM"), procede. Desse modo, retira os respectivos valores do auto de

infração em obediência ao Art. 265, XII, do RICMS.

Quanto às transferências de mercadorias efetuadas de acordo com o artigo 13, § 4º, inciso II, da lei complementar nº 87/96, já foram explicados nas preliminares suscitadas.

No que pertine à alegação de multa confiscatória, está em patamar legalmente aceito, na forma da Lei nº 7.014/96, e sua antecedente Lei Complementar nº 87/96.

Conclui, pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 27.161.942,00.

O contribuinte manifesta-se, fls. 95/103, explica quanto à atividade comercial da empresa, que tem como objetivo, entre outras atividades, a fabricação e comercialização de produtos alimentícios e bebidas em geral.

Pontua que, em procedimento de fiscalização dos anos de 2009 a 2014, os D. Agentes Fiscais do Estado da Bahia lavraram a presente autuação para a cobrança do ICMS, supostamente recolhido a menor no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2014, sob alegação de ocorrência de saídas de mercadorias em transferências interestaduais, abaixo do valor das entradas, em violação aos artigos 56 e 124, inciso I, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, e artigos 17 a 21 e 23 da Lei Estadual nº 7.041/96.

Observa que o autuante ao analisar a Impugnação apresentou a Informação Fiscal concordando com parte dos pedidos para: *"(i) reconhecer o erro de unidade de medida, reformulando os cálculos; (ii) reconhecer que, para fins de cálculos, houve adoção das mesmas Notas Fiscais de Entrada para todas as saídas; (iii) reconhecer que são indevidos os valores de ICMS cobrados nas transferências para filiais na Zona Franca de Manaus; e (iv) retirou os valores relativos às transferências internas na presente autuação fiscal, de modo que novo Auto de Infração será lavrado para a referida cobrança"*, sendo reduzido o Auto de Infração para o valor de R\$27.161.942,00.

Neste momento, ainda, em preliminar, alega nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentos dos fatos descritos, pois a fiscalização, em sua Informação Fiscal, afirmou que o pedido feito na Impugnação para o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, *"não se justifica, tendo em vista que o auto de infração só tem uma autuação bem tipificada do ICMS e com a descrição dos fatos bem fundamentados para esclarecimento do feito"*. Contudo, cumpre enfatizar que o Autuante, na lavratura do Auto de Infração, limitou-se a indicar os dispositivos legais que a levaram a realizar a autuação, sem demonstrar as razões que levaram à apuração de tal fato.

Esclarece que a ausência das informações completas no Auto de Infração constitui grave cerceamento ao direito de defesa, e pela sua simples observância constata-se que a autoridade administrativa não motivou as razões para lavratura, tendo apenas mencionado os dispositivos legais.

Dessa forma, entende que o lançamento ora combatido ofende claramente o princípio da motivação dos atos administrativos e, por consequência, as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, sendo medida de rigor a decretação de sua nulidade.

Volta a alegar a confiscatoriedade da multa exigida com os mesmos argumentos já expostos na inicial peça defensiva.

Por fim, pede e requer: *"(i) seja reconhecida a nulidade do presente auto de infração pela deficiência do trabalho fiscal que deixou de observar os princípios da estrita legalidade e da tipicidade que regem as relações em Direito Tributário; e (ii) caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que se admite apenas a título de argumentação, subsidiariamente, a Autuada requer seja afastada a multa aplicada e sua respectiva atualização, dado o seu caráter confiscatório, ou ao menos reduzida para patamares razoáveis (20%)"*.

Na manifestação fiscal. fls. 107/108, o autuante observa que não foram trazidos fatos novos, para o deslinde do processo, e reafirma tudo o quanto já dito. Conclui, mantendo as informações já prestadas, juntamente com o novo demonstrativo de débito e o valor reduzido.

VOTO

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

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

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

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

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

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

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

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

Realço que o defendente após ser cientificado da informação fiscal, em pleno exercício do direito ao contraditório, manifestou-se no sentido de que o autuante ao analisar a Impugnação

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

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

Ressalto que a autuação ocorreu em decorrência de o autuante ter constatado erros de escrituração de saídas de mercadorias abaixo do custo de aquisição, o que demonstrou nos relatórios e resumo anexos gravados em CD.fl. 17 do PAF.

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

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

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

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

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

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

- 3- Todas as operações “comerciais” entre as referidas empresas são meras trocas de notas, sem nenhuma movimentação física de mercadorias;
- 4- A Nestlé Nordeste é detentora do Programa Desenvolve através da Resolução 55/2010, que usufrui do benefício fiscal de redução do pagamento do ICMS, onde a partir de um saldo devedor do imposto, paga somente 10% deste valor e difere 90%, que pode ser antecipado com um desconto de 90%, ou seja, resulta em 19% do imposto devido. E que ela usufrui!!!
- 5- Constatamos nas vendas dos produtos da Nestlé Nordeste de Itabuna para a Nestlé Brasil de Itabuna, os valores das operações são destacados bem acima dos valores praticados nas transferências entre a filial da Nestlé Brasil de Itabuna para as demais filiais Nestlé Brasil;
- 6- Caso a Nestlé Nordeste não tivesse usufruindo nenhum benefício fiscal, nada teria de irregular na cadeia operacional do débito e crédito do ICMS;
- 7- A Nestlé Nordeste de Itabuna transfere valores integrais de créditos fiscais que são aproveitados pela Nestlé Brasil de Itabuna. Entretanto, apenas 19% destes valores são recolhidos por ela, em função do uso do Desenvolve;
- 8- No momento subsequente a Nestlé Brasil de Itabuna transfere os seus produtos para as filiais baianas com valores inferiores do que havia “comprado” da Nestlé Nordeste de Itabuna, logo gerando um débito menor do que o crédito da entrada do mesmo produto;
- 9- Eis que a legislação baiana, com intuito de evitar a infeliz prática em pauta e preservar a sistemática normal do ICMS, 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;

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

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

...

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

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

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

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

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

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

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **233038.0006/15-6**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.161.942,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de abril de 2016.

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE EM EXÉRCÍCIO

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR