

A. I. Nº - 2693580032/15-8  
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - MARCELO DE AZEVÊDO MOREIRA e JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - IFEP SUL  
INTERNET - PUBLICAÇÃO 05.09.2016

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0127-02/16**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BSE DE CÁLCULO. Na definição da base de cálculo nas transferências interestaduais não foram expurgados o ICMS na entrada das mercadorias e adicionado o ICMS incidente. Infração caracterizada. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 13/03/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 3.237.121,36, em decorrência de recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas (03.02.05), ocorrido de 2011 a 2013, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes explicaram que a comparação do valor da operação de saída com a operação de entrada mais recente se faz com o expurgo do valor do ICMS devido nas operações de entradas e saídas, uma vez que não integra o custo da mercadoria, conforme regulado na Lei Federal nº 6.404/76, art. 183. Os autuantes explicaram, ainda, que, como a unidade de saída divergiu da unidade de entrada, precisou convertê-las para em seguida compará-las.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 143 a 159, requerendo a nulidade do auto de infração alegando que não entendeu as razões exatas da sua lavratura, não tendo como exercer o direito de defesa de forma ampla. Entende que a alegação de não ter observado o valor de entrada mais recente na transferência de mercadorias e ter dado saída a essas mercadorias em valor inferior ao de entrada está baseada em presunção, pois não existem elementos suficientes à determinação da infração.

O autuado afirma que utilizou como base de cálculo nas transferências de mercadorias por ele produzida o valor de sua produção. Explica 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. Cita pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis que definem custo de produção.

O autuado entende que a regra contida no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 é exemplificativa e não taxativa, pois violaria o art. 110 do Código Tributário Nacional. Cita o art. 17, § 7º, inciso II, da Lei nº 7.014/96 que define custos de produção como custos imputáveis à produção, geração, extração ou fabricação. Conclui, afirmando que preço de transferência deve ser interpretado como aquele que abarca todos os custos de produção.

Entende que essa discussão entre os Estados deve ser decidida no STF. O ICMS exigido viola o princípio constitucional da não-cumulatividade pois não permite o direito de escriturar o crédito relativo ao recolhimento feito.

Protesta contra a cobrança de multa, afirmando que o art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, assinado pelos MINISTROS DA MARINHA DE GUERRA, DO EXÉRCITO E DA AERONÁUTICA MILITAR, em 08 de setembro de 1969, impede a aplicação de penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, quando o contribuinte remetente, ou seu representante, tiver pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino.

Considera também a multa aplicada com caráter eminentemente confiscatório, haja vista a evidente 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, violando aos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal. Requer o cancelamento da multa ou que seja reduzida para 20%.

Por fim, 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.

Os autuantes, em contrapartida, alegam das fls. 188 a 202 que a arguição de nulidade por cerceamento de defesa é improcedente. Entendem que o lançamento acha-se instruído com os elementos suficientes para a perfeita compreensão do fato gerador evidenciado, da sua base de cálculo, do seu montante devido e dos demais requisitos constantes no art. 39 do RPAF.

Os autuantes explicam que a atividade econômica desenvolvida pelo autuado em relação às operações e aos produtos elencados no demonstrativo anexo às fls. 09/112, diferente do que afirma o autuado, não é industrial e sim comercial. Os produtos elencados no referido demonstrativo não foram industrializados pela NESTLÉ BRASIL LTDA, mas adquiridos de outra empresa pertencente ao grupo empresarial, a NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.

Informam que o autuado possui objetivo econômico amplo, envolvendo múltiplas atividades e realizando operações de transferências de mercadorias com objetivo de por em prática seu planejamento tributário em ritmo alucinante para reduzir sua carga tributária.

Os autuantes informam que o valor da base de cálculo para fins de transferência interestadual dessas mercadorias é a prevista no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que não foram industrializadas pelo autuado e sim adquiridas para comercialização e posteriormente transferidas para outro estabelecimento pertencente à mesma empresa.

Quanto à multa aplicada, afirmam que é em decorrência 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 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).

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Por esta razão, não acato o pedido de nulidade sob a alegação de que não entendeu as razões da lavratura deste auto de infração.

Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade das multas aplicadas no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual. As multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A presente lide reside na interpretação de norma que define base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros.

O autuado afirma que utilizou como base de cálculo nas transferências de mercadorias o valor do custo da produção, mas informa na nota fiscal de saída o CFOP 6.152 referente à transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro. Procedimento correto já que o fato da mercadoria ter sido adquirida de estabelecimento de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico não torna o produto como sendo de fabricação própria.

Equivocadamente o autuado se defende questionando o que vem a ser custo de produção, quando o tratamento a ser dado é de transferência de mercadoria adquirida de terceiro e a base de cálculo a ser aplicada é a prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. O que está em discussão não é a base de cálculo adotada pelo remetente das mercadorias para o autuado. E naquela operação não ocorreu transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, mas operação de venda de mercadoria.

A procedência da reclamação de crédito neste auto de infração não implica em perda do direito ao crédito destacado nas notas fiscais de aquisição das mercadorias. O que se está ajustando é o equívoco de se aplicar como base de cálculo na transferência efetuada pelo autuado o custo de produção da mercadoria que foi produzida por outra empresa.

A base de cálculo a ser aplicada é a prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da lei Complementar nº 87/96 e a questão principal é a definição da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

De acordo com o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, considerando a definição dada pela ciência contábil, mais precisamente nos termos do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a contabilização dos estoques de mercadorias da empresa se dá com a exclusão dos tributos recuperáveis, devendo o valor correspondente à entrada mais recente equivaler ao valor da entrada expurgado dos tributos recuperáveis. O acréscimo dos tributos incidentes nas transferências interestaduais subsequentes segue o disposto no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que o ICMS integra a base de cálculo do imposto.

Convém destacar que, se na definição da base de cálculo nas saídas em transferência interestadual o valor da entrada mais recente fosse calculado sem o expurgo do ICMS, o valor de R\$ 24,86 (fl. 115) seria equivalente a R\$ 2,76 após divisão por 9 para se obter o valor por embalagem com 3 x 200ml. Como o valor da entrada mais recente corresponde ao valor da mercadoria contabilizada no estoque, sem o ICMS recuperável, e adicionado do ICMS incidente na saída interestadual, este valor foi de R\$ 2,60 (correspondente a  $2,76 \times 0,83 = 2,29 : 0,88 = 2,60$ ).

Apesar da metodologia resultar em uma base de cálculo inferior ao que seria obtida se fosse utilizado simplesmente o valor atribuído no documento fiscal de aquisição mais recente, o cálculo segue o entendimento à luz da ciência contábil, cujo entendimento também foi manifestado na Instrução Normativa nº 52/13, que trata da determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais com destino ao Estado da Bahia.

Com base nas notas fiscais de entrada e saída, conforme exemplos das fls. 114 a 132, os autuantes elaboraram o demonstrativo anexo das fls. 09 a 112 para apuração da diferença encontrada na base de cálculo adotada pelo autuado nas transferências interestaduais de mercadoria adquirida de terceiros. A apuração consistiu em expurgar o ICMS incidente nas aquisições internas de mercadorias de terceiros e inclusão do imposto incidente na subsequente saída interestadual.

Desta forma, deve a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, expurgado os tributos recuperáveis e acrescido dos tributos incidentes na transferência.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 2693580032/15-8, lavrado contra NESTLÉ

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL*

**BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.237.121,36** acrescido da multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR