

**A. I. Nº** - 269358.0007/17-0  
**AUTUADO** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA e JOSÉ LUIS SOUSA SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 20. 04. 2018

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0032-01/18

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. O diferimento previsto no artigo 286, LXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 alcança as saídas internas de cacau em amêndoas, independentemente da origem do produto, ou seja, se produzido no Estado da Bahia ou noutros Estados. Inexiste na norma qualquer restrição neste sentido. Infração insubsistente. Não acolhida à arguição preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência/perícia. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24/05/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$5.715.463,78, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas*. Consta adicionalmente o registro de que o estabelecimento enquadrou indevidamente operações de saída de cacau em amêndoas *in natura* produzido fora do Estado da Bahia em hipótese de diferimento, violando regra específica contida no artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, uma vez que o destinatário é habilitado a operar no referido programa de incentivo fiscal. As operações objeto do presente lançamento acham-se discriminadas analiticamente no demonstrativo Anexo I, que integra o presente lançamento em todos os seus termos. Período de ocorrência: setembro a dezembro de 2016.

Consta, ainda, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: *O Estabelecimento supra qualificado praticou operações de saída de cacau em amêndoas (in natura) produzido fora do Estado da Bahia com destino a Estabelecimento da sociedade empresária BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA., CNPJ nº 33.163.908/0091-21, IE nº 116.495.950, habilitado aos benefícios do Programa DESENVOLVE. Enquadrou, entretanto, tais operações de saída na hipótese de diferimento prevista no Artigo 286, Inciso LXV, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012), valendo-se da habilitação de diferimento nº 83080007 de que é titular o Estabelecimento destinatário, deixando, por conseguinte, de destacar o ICMS devido.*

*Ocorre que a hipótese geral de diferimento na qual fundamentou sua conduta (Artigo 286, Inciso LXV, do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/2012) não se aplica aos fatos geradores objeto do presente lançamento porque existe regra específica a ser observada em operações de saída de tais produtos tendo como destinatário estabelecimento habilitado no Programa DESENVOLVE.*

*Neste sentido, o Artigo 2º, Inciso II, do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002 condiciona tal hipótese de diferimento, a partir de 01/09/2016, apenas a insumos agropecuários “in natura” produzidos no Estado da Bahia, fato não ocorrente nas operações objeto do presente lançamento, conforme demonstrativo Anexo I.*

*Desse modo, configurou-se à prática de operações tributadas como não tributadas, a exigir a lavratura do presente Auto de Infração.*

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 158 a 170). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento das acusações que lhe são impostas.

Em caráter preliminar, argui a nulidade do Auto de Infração por deficiência da descrição dos fatos. Alega que o trabalho fiscal sequer atende aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez, não havendo como se exercer o direito de defesa de forma ampla, estando maculado por nulidades. Acrescenta que o direito à ampla defesa e ao contraditório é cláusula pétrea garantida no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal 1988 e visando garantir este direito no âmbito do processo administrativo estadual, o artigo 39, inciso III, do Decreto Estadual nº 7.629/99 [RPAF/99], determina que a descrição dos fatos que fundamentam a autuação seja feita de forma clara e precisa, sob pena de nulidade.

Destaca que referido dispositivo tem ainda por finalidade reafirmar os requisitos de validade de todo lançamento de crédito tributário, nos ditames estabelecidos pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, sendo que a ausência dessas informações constitui cerceamento ao seu direito de defesa, que, por não conhecer as razões exatas da lavratura do Auto de Infração, vê o seu direito de defesa restringido, cerceado.

Assevera que desse modo, o Auto de Infração é nulo nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do Decreto Estadual nº 7.629/99 [RPAF/99], por ofensa ao artigo 39, inciso III, do mesmo diploma legal, pois a Fiscalização não demonstrou as razões pelas quais concluiu que a empresa praticou a suposta infração à legislação tributária.

Salienta que a autuação genericamente informa que a empresa teria praticado operações tributáveis como não tributáveis, de forma que a Fiscalização simplesmente se utiliza de presunções para chegar a essa conclusão, sem, no entanto, buscar a verdade material dos fatos.

Diz que a falta dessa análise não se coaduna com o rigor que deve ser observado nos processos administrativos, principalmente aqueles relativos à matéria tributária. Manifesta o entendimento de 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.

Ressalta que a atividade administrativa não admite meras ilações, de modo que eventual conduta infracional deve ser inequivocamente demonstrada sob pena de nulidade do lançamento.

Alega que na forma pela qual o Auto de Infração foi lançado e lhe disponibilizado, nenhum contribuinte comum, tampouco a mais especializada das defesas técnicas, possui os subsídios necessários para combatê-lo, pois o referido Auto de Infração é deficiente do requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação.

Consigna que a ausência de motivação é causa de nulidade do ato administrativo. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Melo. Diz que o princípio da motivação guarda estrita consonância com as garantias constitucionais da ampla defesa e contraditório consoante o art. 5º, LV, CF.

Conclusivamente, afirma 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.

Adentra no mérito da autuação. Assevera que na remota hipótese de não se acatar a preliminar de nulidade arguida, o que admite apenas a título de argumentação, no mérito, melhor sorte não assiste ao Auto de Infração em questão.

Frisa que muito embora a competência tributária para instituir o ICMS seja dos Estados e do Distrito Federal, a Constituição Federal impôs limites que devem ser respeitados, desde a promulgação de normas regulamentadoras até a fiscalização e a aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias ou principais.

Afirma que a Constituição Federal foi além da imposição de limites, trazendo princípios norteadores que fundamentam o Direito Tributário. Observa que na hierarquia normativa, as normas constitucionais ocupam o topo da pirâmide desenvolvida por Hans Kelsen, devendo ser observadas e respeitadas em todas as relações, de Direito Público e de Direito Privado. Acrescenta que dentro das normas constitucionais, os Princípios se apresentam como o próprio alicerce e são o fundamento da ordem constitucional, alcançando verdadeira condição de superioridade no ordenamento pátrio.

Sustenta que o Auto de Infração não observou Princípios Constitucionais norteadores das relações tributárias, qual seja o Princípio da Não Discriminação Tributária.

Esclarece que realizou operações de saída de cacau em amêndoas, *in natura*, com destino à empresa Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda., aplicando o diferimento previsto no artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS da Bahia, cuja redação reproduz.

Alega que o referido artigo dispõe que o lançamento do ICMS é diferido nas saídas internas de cacau em amêndoas, sendo que, no presente caso, promoveu saídas internas de cacau em amêndoas à empresa localizada neste Estado, detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE.

Diz que analisando o caso concreto à luz do artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS, é possível concluir que agiu em conformidade com a legislação tributária deste Estado, não havendo o que se falar em ausência de pagamento de ICMS.

Observa que a Fiscalização entendeu que, em razão de a empresa destinatária do cacau em amêndoas ser detentora do benefício fiscal do Programa DESENVOLVE, deveria ter observado o quanto previsto no artigo 2º, inciso II, do Decreto Estadual nº 8.205/2002, Regulamento do Programa DESENVOLVE, cujo texto transcreve.

Salienta que em conformidade com o artigo acima referido, o Regulamento do Programa DESENVOLVE prevê o diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS incidente nas operações de fornecimento de insumos *in natura* a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, desde que produzidos ou extraídos no Estado da Bahia. Ou seja, no fornecimento de insumos *in natura* a contribuintes habilitados ao Programa DESENVOLVE, há diferimento do ICMS somente nos casos em que a produção ou a extração ocorrer dentro do Estado da Bahia.

Afirma que consoante dispõe o artigo 152 da Constituição Federal, os Estados não podem dar tratamento tributário diferenciado a bens e serviços em razão de sua procedência ou de seu destino. Reproduz referido dispositivo constitucional.

Ressalta que o legislador constituinte, por meio do artigo 152, objetivou evitar que os princípios constitucionais do federalismo (art. 60, §4º, inciso I da CF) e da igualdade de tratamento tributário (art. 150, inciso I da CF) fossem desrespeitados pelos Estados e pelo Distrito Federal ou Municípios, proibindo práticas tais como a imposição de barreiras ou fronteiras alfandegárias, ou a concessão de incentivos fiscais que representem distorções tarifárias no mercado interno nacional.

Assevera que o referido dispositivo legal violou a Constituição Federal, na medida em que estabeleceu tratamento tributário privilegiado aos insumos *in natura* produzidos ou extraídos no Estado da Bahia, nas operações destinadas a contribuintes habilitados ao Programa DESENVOLVE, discriminando as mercadorias provenientes das demais unidades federativas.

Afirma que o Estado da Bahia não pode estabelecer distinção entre os produtos extraídos ou produzidos internamente e os provenientes de outros Estados, haja vista que a Constituição Federal privilegia a isonomia entre os Estados, nos termos do artigo 152 da Carta Magna.

Registra que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou a esse respeito em caso análogo, considerando inconstitucional a prática de conceder regime tributário diferenciado a determinadas mercadorias em razão de sua procedência ou destino. Reproduz a ementa da ADI 3.389 e ADI 3.673, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-9-2007, Plenário, DJ de 1º-2-2008.

Conclusivamente, consigna que considerando a inegável violação do texto constitucional pelo artigo 2º, inciso II, do Decreto Estadual nº 8.205/2002, requer seja cancelado o presente Auto de Infração.

Prosseguindo, afirma que a interpretação da Fiscalização não deve prevalecer, pois a regra geral prevista no artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS é aplicável no presente caso e não a regra prevista no artigo 2º, inciso II, do Decreto Estadual nº 8.205/2002, Regulamento do Programa DESENVOLVE.

Observa que a Fiscalização entendeu que o benefício do diferimento não se aplicaria no presente caso, pois a empresa destinatária está habilitada no Programa DESENVOLVE. Alega, contudo, que o fato de a empresa destinatária estar habilitada em programa de incentivo fiscal deste Estado não pode impactar de maneira negativa as suas operações realizadas, que nada tem a ver com esta situação.

Afirma que é terceiro nesta relação jurídica, de modo que não pode ser compelido a destacar e recolher imposto que, em operações realizadas com outras empresas, não habilitadas no Programa DESENVOLVE, estaria diferido com base em previsão legal.

Diz ser óbvio que o artigo 2º, inciso II, do Decreto Estadual nº 8.205/2002, Regulamento do Programa DESENVOLVE, não pretende abranger as suas operações, que já estavam beneficiadas do diferimento pela regra geral do Regulamento de ICMS.

Ressalta que nem deve ser dito que a aplicação da regra prevista no Regulamento do Programa DESENVOLVE às suas operações seria possível, pois incentiva a atividade de extração e produção realizada dentro deste Estado. Acrescenta que, conforme já demonstrado, a Constituição Federal coibiu expressamente o tratamento tributário diferenciado a bens e serviços em razão da procedência ou do destino.

Conclusivamente, afirma que a autuação deve ser integralmente cancelada.

Reporta-se sobre a multa imposta. Alega que a multa deve ser afastada em virtude do seu caráter confiscatório, além de ferir a razoabilidade e a proporcionalidade. Observa que a aplicação de penalidade de multa à razão de abusivos 60% do valor do imposto exigido 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. Invoca e reproduz posição da doutrina e jurisprudência dos tribunais.

Conclusivamente, diz que há se reconhecer o caráter confiscatório da multa para afastar na integralidade sua aplicação ou ao menos a sua redução a patamares razoáveis de 20% do valor do imposto.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a improcedência. Requer, ainda, caso não seja cancelada integralmente a autuação, seja afastada ou, ao menos reduzida a multa para o patamar razoável de 20%, dado o seu caráter confiscatório. Ressalta o seu direito de pedir diligência e perícia fiscal, juntada adicional de documentos, sustentação oral e que as intimações relativas aos autos sejam encaminhadas no nome e endereço do advogado João Alberto P. Lopes Júnior, com endereço profissional na Avenida da França, 164, Edifício Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40.010-000.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 212 a 225). Contestam os argumentos defensivos.

Manifestam o entendimento de os argumentos de nulidade suscitados são descabidos, uma vez que não se verifica no caso concreto qualquer das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, bem como não se vislumbra obscuridade na ocorrência fiscal lançada, pois presentes os requisitos previstos no artigo 39 do mesmo diploma regulamentar processual.

Rechaçam o argumento defensivo de que a Fiscalização se utilizou de presunção no presente caso. Dizem que é de fato objetivo que se trata, qual seja, o demonstrativo Anexo I, base da

exação lançada, elenca operações de saída abrigadas indevidamente no instituto do diferimento, possibilidade expressamente excluída por norma regulamentar especial.

Afirmam ser patente, também, a existência de motivação para a prática do ato administrativo de lançamento, haja vista que é que este sendo vinculado já traz implícita sua motivação, conforme lembrado pela boa doutrina citada pela defesa, mas que infelizmente não mereceu sua atenção esta importante nuance.

Assinalam que os estabelecimentos da empresa Nestlé Brasil e da empresa Barry Callebaut se situam em áreas contíguas. Registram que estas empresas já integraram um mesmo grupo empresarial e hoje operam em unidades independentes, separadas por um alambrado, mas utilizando alguns espaços físicos comuns, a exemplo do refeitório dos funcionários. Acrescentam que, além disso, o fornecimento de vapor para a Barry Callebaut é todo proveniente da caldeira da Nestlé Brasil. Dizem que desse modo, para a compreensão do caso sob exame mister se faz considerar a existência de uma forte simbiose ou interação comercial entre os dois estabelecimentos.

Salientam que, em verdade, o planejamento fiscal do estabelecimento Nestlé Brasil enxergou nas operações sob exame uma oportunidade de ouro para maximizar o potencial de acumulação de créditos fiscais do ICMS. Observam que tal possibilidade adveio através da comercialização do cacau em amêndoas *in natura*, que, a princípio não faz parte da sua atividade preponderante e industrial. Adquire-se cacau em amêndoas produzido em outros Estados, com destaque normal do ICMS, destinando-o internamente como matéria-prima para a indústria ao abrigo de diferimento. Asseveram que não por acaso, a indústria para a qual é remetida tal matéria-prima é beneficiária do Programa DESENVOLVE. Dizem que se inaugurou então um jogo do tipo ganha (Nestlé Brasil) / ganha (Barry Callebaut) / perde (Estado da Bahia e seu povo). Observam que a consequência para o estabelecimento Nestlé Brasil é a acumulação de crédito, fato constatado largamente na auditoria, sendo esta uma das suas causas subjacentes.

Explicam: A Nestlé acumula créditos fiscais nestas operações interestaduais de aquisição de cacau em amêndoas *in natura* para posterior destino a indústria incentivada pelo Programa DESENVOLVE. Acrescentam que não é só isso. Explicam que parte das saídas do cacau processado pela Barry Callebaut retorna à Nestlé de forma incentivada para a fabricação dos achocolatados da marca “Nescau” em pó e líquido e do chocolate solúvel em pó da marca Nestlé. Ai tem-se o fechamento do ciclo.

Ressaltam que atento a tal interação, houve por bem o Estado da Bahia, por sua Administração Tributária, alterar a legislação do Programa DESENVOLVE com efeitos a partir de 01/09/2016, via edição de norma especial de diferimento destinada a operações que destinem produtos *in natura* para indústria incentivada, restringindo a regra geral do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, apenas a itens internamente produzidos, que por definição não favorece a tal desvirtuamento porque a tributação é diferida desde a primeira etapa da produção. Reproduzem o artigo 2º, inciso II, do Decreto 8.205/02, que vigeu a partir daquela data – 01/09/2016.

Afirmam que inegavelmente, a nova regra criou uma situação de equilíbrio, não mais propiciando a acumulação de créditos nestas operações, uma vez que os insumos são diferidos tanto na entrada como na saída, desde que produzidos internamente. Dizem que, de quebra, a assertiva do legislador regulamentar baiano veio a corrigir um desequilíbrio no mercado dos produtos extrativistas e agropecuários *in natura* que são destinadas a empresas incentivadas.

Consignam que o impugnante alega ser um terceiro na relação jurídica, e diz não poder ser compelido a destacar e a pagar o imposto em razão do benefício do Programa do DESENVOLVE do destinatário. Asseguram inexistir esta condição de “terceiro” em relação à norma jurídica. Dizem que ao praticar operações de saída objeto de regramento especial quanto ao instituto do diferimento o autuado tinha sim a obrigação de observá-lo. Afirmam que não há a possibilidade

de escolher a norma que se vai cumprir, se o art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA ou o art. 2º, inciso II, do Decreto 8.205/02, com a redação que lhe deu o Decreto nº 16.983, de 24/08/16.

Observam que a regra especial prevalece sobre a geral sem revogá-la, consoante o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Decreto-Lei nº 4.657/42, mesmo porque, trata-se de normas regulamentares com o mesmo *status* jurídico.

Dizem que é impróprio nesta via o argumento de inconstitucionalidade suscitado, considerando o disposto no art. 167, inciso I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Acrescentam que pela mesma entendem inadequado o argumento de que a multa imposta induz à configuração de confisco, uma vez que se trata de aplicação objetiva da lei estadual para a conduta observada, sem nenhuma margem de valoração subjetiva por parte da Fiscalização.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

O Auto de Infração em exame diz respeito à falta de recolhimento do ICMS, em razão de o autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas.

Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade do Auto de Infração aduzida pelo impugnante. Alega o impugnante que o trabalho fiscal sequer atende aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez, não havendo como se exercer o direito de defesa de forma ampla. Diz que o artigo 39, inciso III, do RPAF/99, aprovado pelo 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.

Alega que a autuação genericamente informa que a empresa teria praticado operações tributáveis como não tributáveis, de forma que a Fiscalização simplesmente se utiliza de presunções para chegar a essa conclusão, sem, no entanto, buscar a verdade material dos fatos. Diz que a ausência de motivação é causa de nulidade do ato administrativo.

Certamente que, no presente caso, não há como prosperar a pretensão defensiva.

Isso porque, os autuantes, de forma muito bem fundamentada, detalhada e precisa, descreveram no Auto de Infração a conduta infracional imputada ao autuado, o que permitiu claramente identificar-se o motivo e a motivação da autuação. Improcede a alegação defensiva de inobservância das disposições do art. 39, III, do RPAF. Diversamente do alegado pelo impugnante, a descrição dos fatos se apresenta clara e precisa, não merecendo qualquer reparo. Improcede, também, a alegação defensiva de que a autuação genericamente informa que a empresa teria praticado operações tributáveis como não tributáveis, de forma que a Fiscalização simplesmente se utiliza de presunções para chegar a essa conclusão. Contrariamente ao alegado, verifica-se que não se trata de acusação genérica e com base em presunções. Os autuantes detalharam e fundamentaram a autuação, materialmente, conforme os elementos que elaboraram e acostaram aos autos, especialmente o Anexo I, no qual constam as operações objeto do lançamento de ofício em questão.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista que o lançamento de ofício foi realizado com total observância dos requisitos exigidos no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, tendo sido respeitado o devido processo legal, bem como o direito de ampla defesa e do contraditório do autuado.

No que tange à realização de perícia/diligência, considero que os elementos constantes dos autos se apresentam suficientes para formação do meu convencimento e decisão da lide, razão pela qual indefiro o pedido, com fulcro no art. 147, inciso I, "a", II, "b", do RPAF/99.

Passo ao exame do mérito.

Verifico que, no presente caso, o cerne da questão reside no fato de o autuado ter realizado operações de saídas de cacau em amêndoas - produzido fora do Estado da Bahia - destinadas a

empresa Barry CalleBeaut Brasil Indústria e Comércio de Produtos Alimentícios Ltda. - beneficiária do Programa DESENVOLVE -, com fundamento no diferimento previsto no artigo 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012, enquanto a Fiscalização entende que não poderia o autuado ter utilizado a regra genérica do referido artigo, em face de existência de regra específica, no caso o artigo 2º, inciso II, do Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, que condiciona a hipótese de diferimento, a partir de 01/09/2016, apenas a insumos agropecuários *in natura* produzidos no Estado da Bahia, por ser tratar o destinatário de estabelecimento habilitado no Programa DESENVOLVE.

Observo que o impugnante sustenta que à luz do artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS, agiu em conformidade com a legislação tributária do Estado da Bahia, não havendo o que se falar em ausência de pagamento de ICMS. Afirma que a interpretação da Fiscalização não deve prevalecer, pois a regra geral prevista no artigo 286, inciso LXV, do RICMS/BA é aplicável no presente caso e não a regra prevista no artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002.

Verifico, também, que os autuantes contestam a argumentação defensiva afirmando que, em verdade, o planejamento fiscal do estabelecimento Nestlé Brasil enxergou nas operações objeto da autuação uma oportunidade de ouro para maximizar o potencial de acumulação de créditos fiscais do ICMS.

Explicam que o autuado adquire cacau em amêndoas produzido noutros Estados, com destaque normal do ICMS, destinando-o internamente como matéria-prima para a indústria ao abrigo de diferimento. Dizem que não é por acaso que a indústria para a qual é remetida tal matéria-prima é beneficiária do Programa DESENVOLVE, sendo a consequência para o estabelecimento Nestlé Brasil a acumulação de crédito, fato constatado largamente na auditoria.

Assinalam que o Estado da Bahia procedeu a alteração do artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto 8.205/02, que passou a vigor a partir 01/09/2016, editando norma especial de diferimento destinada a operações que destinem produtos *in natura* para indústria incentivada, restringindo a regra geral do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, apenas a itens internamente produzidos, que por definição não favorece ao desvirtuamento - acumulação de créditos fiscais - porque a tributação é diferida desde a primeira etapa da produção. Afirmam que a nova regra veio a corrigir um desequilíbrio no mercado dos produtos extrativistas e agropecuários *in natura* que são destinadas a empresas incentivadas.

O artigo 286, LXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, no qual o autuado fundamentou as operações de saídas de cacau em amêndoas com diferimento, estabelece o seguinte:

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

[...]

LXV - nas saídas internas de cacau em amêndoas;

Já o art. 2º, II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, dispõe que:

Art. 2º Ficam diferidos o lançamento e o pagamento do ICMS relativo:

[...]

II - às operações internas referentes ao fornecimento de insumos “in natura” de origem agropecuária e extrativa mineral, desde que produzidos ou extraídos neste Estado e indicados em Resolução do Conselho do Programa, a contribuintes habilitados ao DESENVOLVE, para o momento da saída subsequente dos produtos resultantes da industrialização;

A leitura de ambos os dispositivos regulamentares, acima reproduzidos, pode levar à conclusão de existência de um conflito de normas, ou seja, de uma antinomia, que ocorre entre duas normas incompatíveis, pertencentes ao mesmo ordenamento jurídico. No caso, a solução se daria com a

utilização de critérios estabelecidos nas normas integrantes da ordem jurídica, critérios estes que são: hierarquia das normas, da especialidade e cronológico.

Entretanto, no caso em exame, a meu ver, inexistente antinomia, haja vista que não há incompatibilidade entre as duas normas.

Na realidade, o que se constata é que o diferimento previsto no artigo 286, LXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 alcança as saídas internas de cacau em amêndoas, independentemente da origem do produto. Ou seja, se produzido no Estado da Bahia ou noutros Estados. Veja-se que inexistente na norma qualquer restrição neste sentido. A única limitação existente na referida norma é que o diferimento, por óbvio, somente se aplica às *saídas internas de cacau em amêndoas*.

Assim sendo, no caso de operações de saídas de cacau em amêndoas, produzido fora do Estado da Bahia, destinadas ao contribuinte beneficiário, ou não, de programa de incentivo fiscal, a exemplo do Programa DESENVOLVE, estas saídas ocorrerão com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS e o crédito fiscal atinente à aquisição interestadual do cacau em amêndoas destacado na nota fiscal poderá ser apropriado normalmente pelo remetente. Significa dizer que, o remetente irá acumular crédito fiscal, caso não realize operações de saídas tributadas normalmente e, desse modo, não proceda à compensação débito/crédito quando da apuração do imposto.

Quanto às disposições do artigo 2º, inciso II, do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002, que condiciona a hipótese de diferimento, a partir de 01/09/2016, apenas a insumos agropecuários *in natura* **produzidos no Estado da Bahia**, a meu ver, a manutenção pelo legislador da redação do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, que trata especificamente de *saídas internas de cacau em amêndoas*, sem ter alterado, também, a origem do produto - **se produzido na Bahia ou noutro Estado** - permitiu ao autuado proceder em conformidade com a legislação do ICMS deste Estado.

Vale registrar que, em consulta realizada junto à GEARC/DARC, restou esclarecido que a habilitação de diferimento nº 83080007 de que é titular o estabelecimento destinatário, não traz a indicação de se referir especificamente ao Programa DESENVOLVE.

Considero relevante destacar que, o desequilíbrio aduzido pela Fiscalização pode ter sido corrigido no âmbito do Programa DESENVOLVE com a alteração procedida no artigo 2º, inciso II, do Decreto 8.205/02, com vigência a partir de 01/09/2016, porém, ainda permanece com a redação atual do art. 286, inciso LXV, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, haja vista que permite a acumulação de crédito fiscal por parte do remetente do cacau em amêndoas produzido fora do Estado da Bahia.

Diante do exposto, considero que assiste razão ao impugnante, haja vista que procedeu em conformidade com o artigo 286, inciso LXV, do Regulamento de ICMS, portanto, realizando as operações de saídas de cacau em amêndoas com diferimento do lançamento e pagamento do ICMS, descabendo a exigência do imposto conforme a autuação.

Relativamente à arguição defensiva de aplicação de multa com efeito confiscatório, cumpre consignar que é vedada a este órgão julgador administrativo a apreciação de inconstitucionalidade da norma.

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, falece competência a este órgão julgador de primeira instância para sua apreciação,

Por derradeiro, no tocante ao pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas no nome e endereço do advogado João Alberto P. Lopes Júnior, com endereço profissional na Avenida da França, 164, Edifício Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40.010-000, saliento que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, entretanto, o não atendimento não caracteriza nulidade do ato, uma vez que a

forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF) – Decreto nº 7.629/99.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0007/17-0**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**

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

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR