

**PROCESSO** - A. I. Nº 269140.0005/19-3  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0110-01/20-VD  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/07/2021

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0142-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Trata-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e que o recorrente, na condição sujeito passivo por substituição, não efetuou a antecipação tributária do ICMS quando da entrada das mercadorias no território baiano. Não comprovada a alegação recursal de que se tratam de operações de devoluções e muito menos de produtos a serem descartados por se encontrarem vencidos. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº 0110-01/20-VD da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$718.796,58, sob a acusação de o sujeito passivo ter deixado de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Consta ainda que:

*Esta infração ocorreu quando o contribuinte transferiu (CFOP 2409) mercadorias NCM 18063110, 18063210, 18069000 e 19053200, mais especificamente CHOCOLATE e KIT KAT BISCOITO CHOCOLATE e não fez a antecipação tributária do ICMS na entrada dessas mercadorias no estabelecimento, no período de 04/2018 a 12/2018. Neste período a empresa estava descredenciada e fez toda a antecipação tributária dos chocolates comprados na fábrica CHOCOLATES GAROTO, CFOP 2403, na entrada do estabelecimento. Pagou a antecipação do estoque dessas mercadorias, no mês 04 de 2018, e parou de fazer a substituição tributária nas saídas. Deveria ter feito, também, a antecipação das transferências recebidas das mesmas mercadorias (utiliza inclusive a mesma codificação). Conforme demonstrativos resumo e analítico em anexo.*

O Acórdão recorrido julgou o Auto de Infração Procedente, nos termos a seguir:

### VOTO

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.*

*No presente auto de infração é exigido de empresa que se dedica exclusivamente a atividade comercial ICMS devido por antecipação tributária total, decorrente de recebimentos de mercadorias adquiridas de terceiros, incluídas no regime de substituição tributária, em transferências interestaduais oriundas de outros estabelecimentos da mesma empresa,*

*Em sua defesa, o autuado apresenta cópia de diversas notas fiscais que estão incluídas no demonstrativo de débito, anexado das fls. 10 a 75, sob o argumento de tratarem-se de devoluções de mercadorias destinadas ao descarte, por estarem com prazo de validade expirado. Entretanto, nos documentos trazidos pelo autuado, em arquivo denominado “NFs – Devolução de mercadorias para descarte (CFOP 6152)”, no CD à fl. 178, consta como natureza da operação “Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros”, com CFOP 6152. Não há no documento fiscal qualquer indicação de tratar-se de devolução de mercadoria, nem que se trata de mercadoria com prazo de validade expirado. O CFOP 2409, utilizado pelo autuado no registro dos*

*respectivos documentos fiscais, confirma tratar-se de transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros destinados à comercialização.*

*De acordo com a alínea “a” do inciso I do § 4º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, é devido o imposto por antecipação tributária, na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado, enquadrada no regime de substituição tributária. No § 8º do mesmo art. 8º da Lei nº 7.014/96, não consta como exceção para aplicação da antecipação tributária as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros destinadas à revenda. Logo, eis aí a base legal para a presente exigência fiscal.*

*Destaco que, ainda que tivesse ocorrido a transferência interestadual de mercadorias adquiridas de terceiros, que anteriormente tivesse sido objeto de antecipação tributária pelo autuado, a posterior devolução da mercadoria também estaria sujeita a nova antecipação tributária, pois o valor da suposta antecipação tributária inicialmente feita já deveria ter sido apropriado como crédito fiscal pelo autuado, nos termos do art. 300 do RICMS. A antecipação tributária encerra a tributação nas operações internas subsequentes, mas, se as mercadorias são objeto de nova saída interestadual, a antecipação anterior é desfeita pela apropriação como crédito fiscal do valor do imposto antecipado.*

*Ao contrário do que afirmou o autuado, a autuante em momento algum reconheceu que o ICMS que está sendo exigido neste auto de infração foi integralmente antecipado por ocasião de suposta aquisição anterior das mercadorias autuadas. Houve referência pela autuante de uma antecipação feita pelo autuado referente a mercadorias em estoque, cujo pagamento ocorreu em abril de 2018, mas não que a referida antecipação decorresse das entradas das mercadorias descritas nas notas fiscais relacionadas no demonstrativo de débito deste auto de infração.*

*Eventuais perdas posteriores à entrada de mercadorias em decorrência da expiração do prazo de validade, devem ser objeto de emissão de nota fiscal para baixa de estoque, como de fato fez o autuado, conforme documentos anexados no arquivo denominado “NFs – Baixa de estoque (CFOP 5927)”. Nesses casos, o valor do crédito fiscal referente à entrada deve ser estornado e o valor do imposto antecipado deve ser apropriado como crédito fiscal.*

*O disposto no § 2º do art. 289 do RICMS, estabelece exceções em relação a situações em que existem previsões expressas para que não sejam feitas a antecipação tributária. Este comando transforma situações em que a lei estabelecia a não obrigatoriedade da exigência da antecipação tributária em obrigatoriedade. Esta possibilidade está prevista na parte inicial do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, quando admite que o regulamento crie disposições em contrário à não antecipação do imposto, previstas expressamente no referido dispositivo legal. Por óbvio, que este dispositivo não se aplica ao presente auto de infração, pois não se incluem nas hipóteses do § 8º do art. 8º da Lei nº 7.014/96, que impedem a exigência do imposto por antecipação tributária, as transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa com atividade estritamente comercial.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração.*

No Recurso Voluntário, às fls. 2701 a 292 dos autos, inicialmente, o recorrente traça um retrospecto dos fatos ocorridos enfatizando que o Auto de Infração foi lavrado a partir da premissa falsa de que as mercadorias lhe devolvidas (em transferência) seriam objeto de posterior comercialização, motivo de se exigir o ICMS antecipado no ingresso de tais produtos no território baiano. Afirma que, ao contrário do considerado pelo fisco, as mercadorias devolvidas (em transferência) pelas filiais situadas em outros Estados estavam com prazo de validade vencido e visavam o descarte/inutilização, eis que impróprios para comercialização, sendo evidente que não houve saída posterior dessas mercadorias, logo, incabível a cobrança do ICMS antecipação.

Diz que ainda demonstrou que já havia recolhido o ICMS antecipação na ocasião da efetiva aquisição das mercadorias (posteriormente devolvidas) e que as operações autuadas são, na realidade, meras transferências (dessas mesmas mercadorias) entre estabelecimentos da Nestlé, fatos que implicam a improcedência da acusação e que, inclusive, foram reconhecidos pelo próprio Auto de Infração.

Assim, defende que o Acórdão recorrido mostra-se absolutamente improcedente, não apenas porque as mercadorias autuadas foram recebidas para inutilização e descarte (e não para comercialização), mas, também, porque inexiste base legal para a cobrança do ICMS nas transferências dos produtos autuados entre estabelecimentos da mesma empresa e não há ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências, tratando-se, na realidade, de mero deslocamento físico de mercadorias.

Em seguida, passa a detalhar que no período de abril a dezembro de 2018, transferiu chocolates e wafers adquiridos da Fábrica da Garoto, situado em São Paulo, para filiais da Nestlé localizadas em outros Estados e que:

- i) Escriturou as notas fiscais relativas às aquisições do KitKat, com o CFOP 2403, recolhendo o ICMS-antecipação na entrada dessas mercadorias no território baiano;
- ii) Posteriormente, transferiu o KitKat para estabelecimentos da Nestlé localizados em outros Estados, sem o recolhimento do imposto (que já havia sido integralmente antecipado na entrada dos produtos no território baiano).
- iii) As filiais, por seu turno, escrituraram essas transferências com o CFOP 2409, objetivando a posterior comercialização dos produtos com os varejistas.

Contudo, por uma questão puramente de demanda, parte das mercadorias transferidas às filiais localizadas em outros Estados teve o prazo de validade expirado, impedindo sua comercialização para os atacadistas e/ou varejistas.

Assim, considerando que tais estabelecimentos não têm autonomia técnica, tampouco estrutura física e/ou logística para a destruição dos produtos alimentícios vencidos, promoveu-se a devolução (em transferência) dessas mercadorias à filial baiana para a inutilização e descarte, escriturando as notas fiscais de transferência, referentes às devoluções dos chocolates vencidos, com o CFOP 2409, a exemplo da Nota Fiscal nº 279.005 (fls. 122/123) e, em seguida, após a inutilização e descarte dos produtos vencidos, emitiu Notas Fiscais com CFOP 5927 – que indica o lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, conforme Nota Fiscal nº 726.493 (fls. 162/163).

Aduz que os produtos alimentícios com prazo de validade vencido não podem ser comercializados, sob pena, inclusive, de interdição, conforme previsto na Lei nº 6.437/77, que dispõe sobre as infrações sanitárias, restando evidente que não promoveu saídas subsequentes das mercadorias autuadas, não havendo de se cogitar de incidência da antecipação do ICMS.

Alega, ainda, que o § 2º do art. 8º da Lei nº 7014/96 dispõe que o contribuinte baiano não terá de recolher o ICMS-antecipação sobre as mercadorias que ingressarem no Estado da Bahia, se recebê-las já com o imposto antecipado.

Aduz que ainda que o ICMS não tenha sido retido e recolhido pelas filiais da Nestlé localizadas em outros Estados, quando das devoluções, é inegável que o imposto incidente sobre tais mercadorias, já havia sido antecipado pelo próprio recorrente na ocasião da entrada dessas mercadorias no território baiano e, por isso, incide a regra prevista no § 2º do art. 8º da Lei nº 7014/96 para afastar a exigência, encerrando-se a fase de tributação, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, entende necessária a reforma do Acórdão recorrido para que seja reconhecida a improcedência da exigência fiscal e, na hipótese remota de tais argumentos não serem acolhidos, ainda assim, diz que a exação não mercê subsistir pelo fato de não haver base legal para a cobrança do ICMS-antecipação nas transferências das mercadorias autuadas e, ainda, pela inocorrência de fato gerador do imposto nessas operações, visto que o art. 289, § 2º, do RICMS/BA não contempla as operações autuadas que envolvem chocolates e wafers, como também porque nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não há circulação econômica/jurídica das mercadorias, inexistindo a ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme restou sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio da Súmula 166 que estabeleceu que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” e, para pôr fim à questão, destaca que o STF sedimentou, em recente julgamento, submetido à sistemática de Repercussão Geral, que não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Por fim, requer provimento do Recurso Voluntário para julgar improcedente o Auto de Infração, oportunidade em que indica o endereço da Lobo & de Rizzo Advogados, à Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3900, 3º andar, Itaim Bibi, CEP 04538-132, São Paulo, Capital, aos cuidados de Marcelo Bez Debatin da Silveira, para recebimento das intimações relativas a este processo administrativo.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância de manter a exigência de R\$718.796,58, sob a acusação de que o recorrente deixou de recolher o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às transferências recebidas de mercadorias sob NCM 18063110, 18063210, 18069000 e 19053200, relativas a CHOCOLATE e KIT KAT BISCOITO CHOCOLATE, sob CFOP 2409, provenientes de outras unidades da Federação, no período de abril a dezembro de 2018 em que a empresa estava descredenciada, conforme demonstrativos às fls. 9 a 75 dos autos.

Foi consignado, ainda, que neste período que estava descredenciado o recorrente fez na entrada do estabelecimento toda antecipação tributária dos chocolates, sob as mesmas codificações, comprados na fábrica CHOCOLATES GAROTO, sob CFOP 2403, pagou a antecipação dos estoques dessas mercadorias existentes no mês abril de 2018 e parou de fazer a substituição tributária nas saídas.

Sendo assim, segundo a acusação fiscal, deveria também ter feito a antecipação relativa às operações de transferências recebidas das mesmas mercadorias, objeto desta infração.

A tese de defesa do sujeito passivo, posta na impugnação e reiterada na peça recursal, é de que estas operações de transferências, objeto da exação fiscal, referem-se às mercadorias devolvidas pelas filiais situadas em outros Estados, as quais estavam com prazo de validade vencido, cujas operações visavam o descarte/inutilização, eis que impróprias para comercialização, sendo evidente que não houve saída posterior dessas mercadorias, logo, incabível a cobrança do ICMS antecipação.

Diz que já havia recolhido o ICMS antecipação na ocasião da efetiva aquisição destas mercadorias, posteriormente transferidas para as filiais e em seguida devolvidas, e que tais operações autuadas são, na realidade, meras transferências dessas mesmas mercadorias entre estabelecimentos da Nestlé, sob CFOP 2409, sendo, em seguida, inutilizadas e descartadas como produtos vencidos, através de notas fiscais sob CFOP 5927, que indica o lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, a exemplo da Nota Fiscal nº 726.493 (fls. 162/163), fatos que implicam a improcedência da acusação.

Alega também inexistir base legal para a cobrança do ICMS nas transferências dos produtos autuados entre estabelecimentos da mesma empresa, pois não há ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências, tratando-se, na realidade, de mero deslocamento físico de mercadorias, nos termos da Súmula 166 e recente decisão do STF, submetido à sistemática de Repercussão Geral.

Aduz que ainda que o ICMS não tenha sido retido e recolhido pelas filiais da Nestlé localizadas em outros Estados, quando das devoluções, é inegável que o imposto incidente sobre tais mercadorias, já havia sido antecipado pelo próprio recorrente na ocasião da entrada dessas mercadorias no território baiano e, por isso, incide a regra prevista no § 2º do art. 8º da Lei nº 7014/96 para afastar a exigência, encerrando-se a fase de tributação, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 7.014/96.

Da análise das peças processuais verifica-se que as razões recursais são incapazes à reforma da Decisão recorrida, senão vejamos:

Primeiro porque, como consignado na Decisão recorrida e se pode constatar às fls. 10 a 75 dos autos, os documentos fiscais que são objeto da exação fiscal de ICMS por antecipação dizem

respeito às operações de transferência, sob CFOP 2409, de mercadorias destinadas ao estabelecimento autuado, relativas aos produtos sob NCM: 1806.3110 (chocolate recheado); 1806.3210 (chocolate não recheado); 1806.9000 (outros, a exemplo de achocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos) e 1905.3200 (waffles e wafers), cujas mercadorias e respectivos NCM encontram-se arroladas nos itens 11.2, 11.3, 11.4 e 11.24 do Anexo I do RICMS, com redação vigente para o ano de 2018, relativo às mercadorias sujeitas à substituição ou antecipação tributária, cuja antecipação tributária é devida nos termos previstos no art. 8º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 e no art. 289 do Decreto nº 13.780/12, RICMS/BA), a seguir transcritos:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

[...]

*§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

Segundo porque, por se tratar de **mercadorias fungíveis**, ou seja, sem identidade própria e passível de ser substituídas por outra da mesma espécie, qualidade, quantidade e valor, não há como vincular e muito menos atestar que tais mercadorias recebidas em transferência pelas filiais localizadas em outros Estados da Federação, são as mesmas que foram descartadas e inutilizadas como produtos vencidos pelo estabelecimento autuado, conforme alega, através de notas fiscais sob CFOP 5927, que indica o lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, tendo em vista não haver nos documentos fiscais de transferência, sob CFOP 2409, qualquer indicação de tratar-se de devolução de mercadoria, nem de mercadoria com prazo de validade expirado.

O fato é que as notas fiscais relacionadas pelo autuante, que foram emitidas pelas filiais do próprio sujeito passivo, atestam tratar-se de **operações de transferências** e, obviamente, não fazem qualquer alusão de tratar-se de operações de devoluções e muito menos de produtos a serem descartados por se encontrarem vencidos, o que, numa visão lógica e racional, não seria admissível tal deslocamento, os quais implicam em custos de transportes, de mão-de-obra, tempo, etc., para se efetivar um descarte que poderia ser feito nos estabelecimentos dos próprios remetentes, fato este não muito bem justificado pelo apelante. Enfim, os documentos atestam tipo de operação, de natureza de transferência, a qual não respalda as alegações recursais.

Para corroborar com tal entendimento, registre-se ainda que a alegação recursal de que “*Em segundo momento, após a inutilização e descarte dos produtos vencidos, a Recorrente emitiu Notas Fiscais com CFOP 5927 – que indica justamente o lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração*” (fls. 162/177), não estabelece qualquer vinculação dos referidos documentos fiscais àquelas operações de mercadorias recebidas em transferências, visto que o “Docnum” nelas consignadas, no campo de “Dados Adicionais”, não correspondem a nenhum dos documentos fiscais arrolados pelo fisco, às fls. 10 a 75 dos autos.

No tocante à alegação recursal de inexistir base legal para a cobrança do ICMS nas transferências dos produtos autuados entre estabelecimentos da mesma empresa, pois não há ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências, tratando-se, na realidade, de mero deslocamento físico de mercadorias, nos termos da Súmula 166 e recente decisão do STF, submetido à sistemática de Repercussão Geral, há de registrar que, apesar de o próprio sujeito passivo tributar as operações de transferência, destacando o ICMS nos documentos fiscais, tal argumentação não se presta para elidir a exação fiscal, em análise, eis que se trata de exigência da antecipação do ICMS, quando

das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, relativo ao imposto devido nas operações internas e subsequentes àquelas entradas, encerrando a fase de tributação, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 7.014/96. Portanto, a tributação sobre a operação de transferência, alegada pelo recorrente, não se confunde com a antecipação tributária, objeto do Auto de Infração, inerente às operações internas e subsequentes.

Por fim, quanto à alegação de que o imposto incidente sobre tais mercadorias, já havia sido antecipado pelo próprio recorrente na ocasião da entrada dessas no território baiano e, por isso se deve afastar a exigência, encerrando-se a fase de tributação, conforme previsto no art. 9º da Lei nº 7.014/96, há de registrar que desprezando as considerações já feitas de se tratar de bem fungível e considerando a hipótese de que tais operações, efetivamente, foram devoluções de produtos anteriormente transferidos pelo recorrente para suas filiais localizadas em outros entes da Federação, cujas mercadorias haviam sido adquiridas de terceiros e que, naquela oportunidade, foram objeto de antecipação tributária pelo autuado, mesmo assim, em nada modificaria tal obrigação de o recorrente realizar a antecipação do ICMS sobre as operações de transferências recebidas das filiais, salvo se provado o alegado descarte daquelas mercadorias, o que não ocorreu, eis que, como bem consignado na Decisão recorrida, o valor da suposta antecipação tributária inicialmente feita, certamente, foi apropriado como crédito fiscal pelo contribuinte, como resarcimento do imposto antecipado, nos termos do art. 300, I, do RICMS, abaixo transscrito, quando das hipotéticas saídas em transferências, as quais, supostamente, posteriormente foram devolvidas:

*Art. 300. O contribuinte que tiver recebido mercadoria com retenção ou antecipação do imposto poderá, mediante lançamento no Registro de Apuração do ICMS, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos”, com a expressão “Ressarcimento - substituição tributária”, creditar-se:*

*I - da parcela do imposto retido ou antecipado, correspondente à operação de saída subsequente da mesma mercadoria que vier a realizar com isenção ou amparada por não-incidência;*

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 269140.0005/19-3, lavrado contra NESTLÉ BRASIL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$718.796,58, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS