

A. I. Nº - 269197.0004/14-4
AUTUADO - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS, MARCELO DE AZEVEDO MOREIRA e LUCIANO DE SOUZA VELOSO
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 29 .12. 2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0268-01/14

EMENTA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Restou comprovado que o produto “composto lácteo” não é o mesmo produto “leite em pó”, sendo, desse modo, incabível a aplicação da redução da base de cálculo prevista no inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA/97, para o produto “composto lácteo”, conforme procedido pelo autuado. Indeferido o pedido de diligência. A competência para apreciação do pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação principal é da Câmara Superior do CONSEF. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 04/06/2014, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$12.861.353,83, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Recolheu a menor ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo*. Período: janeiro a julho de 2013.

Consta na descrição dos fatos que: *O estabelecimento promoveu operações de saída dos produtos IDEAL LEPO SACHET 50x200g BR código 412824 e NINHO 1 + P BIO Fases LepoSac12 x 800g BR código 12187789 com utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nr. 6.284/97 e artigo 268, inciso XXV do Decreto nr. 13.780/2012. Tal conduta resultou em recolhimento a menor do ICMS, uma vez que tais produtos não são tecnicamente leite em pó, nos termos definidos no Acórdão CFJnr. 0289-13/13, cujos fundamentos são aqui evocados. O cálculo analítico da infração consta do Anexo I, que integra o presente auto de infração em todos os seus termos.*

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 42 a 57) consignando que no exercício de suas atividades empresariais fabrica os produtos das marcas IdealLepoSachet50x200g (“Ideal”) e Ninho 1 + P BIO Fases LepoSac12x800g (“Ninho Fases”).

Diz que, por se tratar de espécie de leite em pó, denominada de compostos lácteos, aplicou em suas operações de saída dos referidos produtos a redução da base de cálculo do ICMS prevista no artigo 268, inciso XXV, do Decreto Estadual nº 13.780/2012[RICMS/2012], contudo, a Fiscalização entendeu que esta redução de base de cálculo não seria aplicável aos produtos acima mencionados, porquanto supostamente não poderiam ser considerados espécies de leite em pó, mas produto diverso.

Sustenta que a autuação não merece prosperar, em face dos fundamentos que apresenta.

Alega que a autuação deve ser cancelada, pois tem direito à utilização da redução da base de cálculo do ICMS prevista no art.268, inciso XXV, do RICMS/BA/2012, aprovado pelo Decreto Estadual nº 13.780/2012, cuja redação reproduz, haja vista que os produtos fabricados são leite em pó.

Observa que Referida redução foi concedida pelo Estado da Bahia para adequar a sua legislação ao Convênio ICMS nº 128/94, que reduz a tributação dos produtos integrantes da cesta básica, dentre eles o leite.

Assinala que, de acordo com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (“DIEESE”), a cesta básica é formada por 13 produtos: carne, leite, feijão, arroz, farinha, batata, tomate, pão, café, banana, açúcar, óleo e manteiga.

Aduz que é a essencialidade desses produtos que impõe uma menor carga tributária para esses produtos, como forma de barateá-los ao consumidor final, especialmente aos consumidores de baixa renda, tratando-se de observância ao mandamento constitucional da seletividade do ICMS, previsto no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal.

Diz que nem se argumente que referido princípio encontraria restrição na norma contida no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional. Acrescenta que o Convênio 128/94 trata de produtos da cesta básica e o composto lácteo hoje é produto indispensável da cesta básica, pois é um produto que atende ao apelo popular, sendo o leite das famílias mais carentes do Norte e Nordeste. Acrescenta que nesse sentido já se pronunciou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme decisão que transcreve no REsp192.531/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJE em 16/5/2005); REsp200101023983, Rel. Min. José Delgado. DJE em 04/03/2002.

Afirma que, desse modo, o objetivo das normas em comento é bastante claro: desonerar os produtos, do ponto de vista tributário, para barateá-los e torná-los mais acessíveis às pessoas de menor poder aquisitivo.

Assevera que não poderia ser diferente com o Ideal e o Ninho Fases, uma vez que são marcas de leite em pó especialmente desenvolvidas para os consumidores de baixa renda das classes C, D e E. Acrescenta que, além disso, o desenvolvimento do Ideal e do Ninho Fases foi realizado mediante estudo para que esses novos leites contivessem ingredientes necessários para suprir eventuais deficiências daqueles que seriam seus consumidores.

Assinala que, como cediço, a Nestlé possui diversas marcas de leite em pó comercializadas no mercado interno, sendo que, após inúmeros estudos de mercado, chegou-se à conclusão que era necessária a criação de uma marca de leite em pó de menor custo às pessoas de classes sociais mais baixas, para que estas também tivessem pleno acesso ao leite.

Frisa que, no caso do Ideal, isso fica ainda mais evidente, na medida em que se trata de produto desenvolvido pela Nestlé para a regionalização de suas atividades, como parte de seu projeto para melhor atender às necessidades de cada local de forma apropriada. Ressalta que é assim com a população do Norte e Nordeste, tanto que o Ideal é fabricado pela Nestlé Nordeste, criada para atender essas regiões, com diminuição de custos de logística e distribuição dos produtos, inclusive.

Salienta que essa circunstância pode ser facilmente verificada a partir do preço médio do Ideal e do Ninho Fases praticado no varejo, especialmente se comparado ao leite em pó da marca Molico, também produto Nestlé, sendo notória a diferença do preço praticado ao consumidor final, o que não deixa dúvidas de que aqueles e este atingem tipos distintos de consumidores, com poder aquisitivo diverso. Consigna que é mais um motivo para que o Ideal e o Ninho Fases tenham a redução da base de cálculo do ICMS, uma vez que os seus consumidores finais são os que mais necessitam da diminuição da carga tributária como forma de baratear o produto, de forma que, aí sim, seria cumprida a finalidade da norma.

Consigna que, apesar disso, a Fiscalização cingiu-se a formalismos e pretende vedar a redução da base de cálculo do ICMS para os produtos em tela sob o argumento de que não seriam leite em pó, mas sim compostos lácteos.

Diz que, ao contrário do que entende a Fiscalização, faz jus à redução de base de cálculo, pois o Ideal e o Ninho Fases são essencialmente leite em pó e, como tal, merecem a aplicação da mencionada redução, uma vez que possuem as mesmas características técnicas, nutricionais e a

destinação do leite em pó e, unicamente para fins regulatórios, em decorrência de normas do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (“MAPA”), sendo obrigado a denominá-los de composto lácteo, o que não os desvincula do conceito geral de leite em pó.

Observa que o processo de produção do leite em pó e do composto lácteo é idêntico, assim como a finalidade e a sua destinação ao consumidor final. Diz que a diferença é que, no caso do composto lácteo, há adição de alguns ingredientes, vitaminas e nutrientes, os quais não retiram do produto sua característica essencial, ou seja, ser um leite em pó.

Salienta que a mesma diferença pode ser notada quando se fala em leite em pó integral, desnatado e semi-desnatado. Registra que se trata do mesmo produto, leite em pó, mas com quantidades diferentes ou ausência, no caso do leite desnatado, de gordura na sua composição, o que não muda o fato de que são essencialmente leite em pó.

Assinala que o ingrediente principal e essencial do Ideal e do Ninho Fases é justamente o leite integral, enriquecido com ferro, vitaminas, sais minerais, soro de leite, xarope de milho, óleo vegetal, estes últimos basicamente para baratear o custo de fabricação. Alega que exatamente por isso é que o Ideal e o Ninho Fases podem chegar às prateleiras dos supermercados a um preço mais acessível e, assim, atender aos objetivos que levaram à sua criação.

Registra que a adição desses ingredientes foi conferida e aprovada pelo MAPA, que autorizou a comercialização dos produtos, de forma que referidos ingredientes são reconhecidamente indicados e essenciais ao consumo humano, tal como dito acima.

Diz que, de acordo com o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691/1952 (“RIISPOA”), cabe ao MAPA inspecionar o fabricante industrial de produtos lácteos. Ou seja, tem-se que a industrialização e comercialização de leite e seus derivados deve atender às regras do MAPA, o qual, por sua vez, deve seguir os regramentos contidos no referido RIISPOA.

Afirma que, nesse sentido, o Ideal e o Ninho Fases são inspecionados pelo MAPA, uma vez que o RIISPOA regulamenta praticamente todo tipo de leite, considerando suas mais diversas características, tais como a origem (natural ou industrial), o tipo (A ou B), o teor de gordura (integral, magro, desnatado, etc) e a finalidade (de consumo, industrial, etc).

Aduz que, apesar de disciplinar os mais variados tipos conhecidos de leite e derivados – tratando, inclusive, expressamente, do creme de leite, do doce de leite, do leite condensado, da margarina, da manteiga, dos queijos, etc, – o RIISPOA não faz qualquer menção a composto lácteo. Diz que o motivo é simples, ou seja, composto lácteo não é um tipo próprio de derivado de leite, mas um tipo de leite em pó, pois originado do mesmo processo de produção.

Registra que somente com a edição da Instrução Normativa nº 28/07 (“IN 28/07”), que aprova o regulamento técnico para fixação de identidade e qualidade de composto lácteo, é que se permite conferir que é espécie de leite em pó, que deriva essencialmente do leite de vaca, sendo leite integral em pó com adição de outros ingredientes lácteos e não-lácteos.

Assinala que a IN 28/07 foi editada tendo em vista o disposto na Lei nº 8.078/1990, que regulamenta o Código de Defesa do Consumidor (“CDC”), a exemplo dos artigos 6º, 8º e 31, cujo texto reproduz. Ou seja, a denominação diferenciada do Ideal e do Ninho Fases é uma forma de proteção ao direito do consumidor, para que a embalagem de tais produtos contenha informações claras de que o leite em pó puro é diferente do leite em pó denominado composto lácteo, na medida em que neste último são adicionados ingredientes, nutrientes e vitaminas.

Menciona que a referida distinção é importante, inclusive, para que os consumidores se certifiquem dos ingredientes, valores nutricionais e demais características do produto que está adquirindo, evitando risco de alergia ou sensibilidade a qualquer de seus componentes, se for o caso, contudo, isso não traz, e nem poderia, qualquer repercussão na serra tributária, uma vez que não tira a natureza dos produtos da Nestlé, que são leite em pó.

No intuito de comprovar o alegado, requer a juntada (i) do Relatório Técnico nº 001.277/12, da Divisão de Engenharia de Avaliações do Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia (“INT”) – Doc08; e (ii) do Relatório Técnico nº 056/2010, da Divisão de Engenharia de Avaliações do Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia (“INT”) – Doc09, os quais examinaram o Ideal e o Ninho Fases, sua fabricação e características principais, concluindo que se tratam essencialmente de leite em pó.

Destaca do Relatório Técnico nº 001.277/12 do INT (Ideal) o seguinte texto: *“Os parágrafos deste Parecer descrevem o processo de obtenção do produto, que junto com a análise dos fluxogramas do processo produtivo, apresentados abaixo, e também com o acompanhamento direto na linha de produção permite constatar que o produto Ideal é processado nas mesmas etapas, nos mesmos equipamentos usados para a industrialização do leite em pó Ninho e com o mesmo processo tecnológico.(...)Considerando a definição ‘Leite em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1,5%’, podemos afirmar que o produto Ideal guarda harmonia com essa descrição? Resposta: Sim. O produto Ideal guarda harmonia com essa descrição, já que ele é feito a partir de leite em pó possuindo em sua composição um teor de matéria gorda de 21,1%.”* (fls. 7 e 13 – Doc08).

Destaca do Relatório Técnico nº 56/2010 do INT (Ninho Fases) o seguinte: *“Os parágrafos de 9 a 20 deste Parecer descrevem o processo de obtenção dos produtos, que junto com a análise dos fluxogramas do processo produtivo, apresentados abaixo, e também com o acompanhamento direto na linha de produção permite constatar que os produtos Ninho 1+, Ninho 3+ e Ninho 5+ [Ninho Fases] são processados de forma idêntica ao leite em pó Ninho, sendo inclusive utilizada a mesma linha para obtenção de ambos.(...)Considerando a definição ‘Leite em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1,5%’, podemos afirmar que os produtos Ninho 1+, Ninho 3+ e Ninho 5+ [Ninho Fases] guardam harmonia com essa descrição? Resposta: Sim. Os produtos Ninho 1+, Ninho 3+ e Ninho 5+ [Ninho Fases] guardam harmonia com essa descrição, já que eles são feitos a partir de leite em pó parcialmente desnatado possuindo em suas composições um teor de matérias gordas de 19,30 – 21,30% (Ninho 1+); 19,20 – 21,20% (Ninho 3+) e entre 13,30 – 14,70% (Ninho 5+).”* (fls. 7 e 14 – Doc09).

Sustenta que, diante de todos os fatos e fundamentos acima narrados, não se pode concluir de forma diferente: Ideal e Ninho Fases são leite em pó e, como tal, estão abrangidos na redução de base de cálculo do ICMS, sob pena de se onerar sobremaneira esta espécie de leite em pó, mediante aplicação de alíquota 10% superior àquela determinada para o leite em pó puro.

Afirma que se o artigo 268 somente trouxe a palavra leite em pó, é evidente que quis tratar genericamente do termo, e não restringi-lo como pretende fazer crer a Fiscalização.

Diz que, ao contrário, no caso em lide, o legislador preferiu não fazer qualquer distinção quanto às espécies de leite em pó, simplesmente porque o benefício é direcionado ao leite em pó em geral, incluindo o composto lácteo que é leite em pó, a despeito de sua denominação diferente apenas para fins regulatórios.

Salienta que não se trata, em verdade, de lacuna da lei ou erro do legislador. Entende que a explicação para que o RICMS/BA não tenha distinguido as espécies de leite em pó é simples, ou seja, na época de sua edição original no ano de 1997, não estava em vigor a IN 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto composto lácteo.

Alega que isso demonstra a intenção do legislador de conferir o benefício fiscal de forma ampla e genérica ao leite em pó, sem qualquer especificação quanto às suas variações de fórmula ou adições de ingredientes.

Destaca que essa intenção só veio a ser confirmada pela nova redação do RICMS/BA/2012, que esclareceu que composto lácteo também deve aproveitar o benefício fiscal de ICMS, exatamente para evitar controvérsias como essa da presente autuação. Transcreve o art. 268 do RICMS/BA/2012. Acrescenta que não pode restar dúvida de que essa alteração apenas esclarece o fato

de que o composto lácteo é uma espécie de leite em pó. Registra que o Conselho da Fazenda Estadual da Bahia já se manifestou nesse sentido. Transcreve trecho do voto proferido pela Julgadora/Relatora Alexandrina Natália Bispo dos Santos no Acórdão JJF nº 0034-03/13, cujo entendimento foi pela identidade das marcas NAN e Ideal, denominados compostos lácteos para fins regulatórios, com leite em pó, o que foi acompanhado por todos os integrantes da 3ª JJF.

Aduz que, dessa forma, seja para o legislador baiano, seja para o consumidor final, o Ideal e o Ninho Fases são leite em pó, sendo a denominação diferenciada do produto apenas uma questão regulatória e de proteção dos direitos do consumidor, que precisa ter informações adequadas sobre os ingredientes adicionados ao leite em pó que serve de alimento diário em seus lares.

Conclui que, desse modo, deve ser reconhecida a improcedência da autuação no que se refere ao suposto aproveitamento indevido do benefício fiscal do ICMS.

Prosseguindo, menciona a existência do benefício do Programa DESENVOLVE em seu favor.

Alega que, na remota hipótese de não cancelamento da autuação, é beneficiário do Programa DESENVOLVE, promovido pelo Governo do Estado da Bahia, conforme o Decreto nº 8.205/2002 e Resoluções nº 55/2010 e 187/2011 – docs. 10/12, segundo o qual lhe é concedido diferimento de 90% do ICMS devido, bem como desconto de 90% desse imposto diferido no caso de pagamento à vista.

Ressalta que, diante disso, caso não sejam acolhidos os argumentos expostos acima, requer a realização de diligência para que seja recalculado o valor exigido considerando-se o citado benefício decorrente do Programa DESENVOLVE, abrindo-se novo prazo inicial para que efetue os pagamentos de acordo com o calendário do Programa DESENVOLVE.

Continuando, reporta-se sobre a multa imposta, dizendo que, caso a exigência não seja extinta na sua integralidade, não cabe aplicação da multa, uma vez que não cometeu a infração que lhe é imputada.

Alega que, mesmo que assim não se entenda, a multa imposta de 60% do valor do ICMS exigido tem o evidente caráter confiscatório, negando vigência 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, artigo 150, inciso IV, da CF.

Destaca que o Egrégio Supremo Tribunal Federal já decidiu no sentido de que a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e a multa aplicada evidencia o efeito confiscatório desta, o qual, por desígnio constitucional, deve ser prontamente coibido. Registra que este entendimento foi ratificado em decisão monocrática recente, publicada em 21.8.2013, da lavra do eminente Ministro Celso de Mello nos autos do RE nº 754.554/GO, cujo trecho da decisão transcreve.

Conclui que, desse modo, na remota hipótese de se entender devido o crédito tributário em discussão, o que admite apenas a título de argumentação, impende seja afastada a aplicação da multa de 60%, tendo em vista seu caráter confiscatório, além de não ser razoável nem proporcional, conforme demonstrado.

Finaliza a peça impugnatória requerendo:

- seja julgada improcedente a autuação, em razão da comprovação do seu direito de se beneficiar da redução da base de cálculo do ICMS prevista na legislação baiana; e
- subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os argumentos expendidos, sejam os autos baixados em diligência para o recalcule do valor exigido, considerando-se o benefício do Programa DESENVOLVE do qual faz jus; e
- caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que admite apenas para argumentar, seja afastada a multa aplicada, ou sua redução para patamares razoáveis de 20%.

- se reserva no direito de requerer a realização de diligência, nos termos dos artigos 123, § 3º, e 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99 [RPAF/99], bem como de juntar documentos adicionais;

- 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 Av. da França, 164, Edf. Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 162 a 172) consignando, inicialmente, que o estabelecimento autuado já se submeteu a esta mesma infração relativamente a período distinto, conforme consta do Auto de Infração nº 269358.0005/13-4, cujo crédito tributário foi extinto por pagamento, conforme registros eletrônicos da SEFAZ/BA, à disposição dos julgadores.

Aduzem que, desse modo, a peça impugnatória traduz um autêntico *venire contra factum proprium*, instituto do direito civil, a indicar comportamento contraditório, reduzindo a importância jurídica da boa-fé objetiva, tão cara na ordem constitucional inaugurada com a CF/88.

Dizem que no procedimento fiscal inaugural resignou-se o autuado com o fato tributário apontado, contudo, agora, defrontado com a mesma situação, distinta apenas quanto ao período abrangido, insurge-se contra o mesmo procedimento fiscal, pegando em armas contra o erário baiano.

Assinalam que tão logo reconheceu a prática da infração no procedimento fiscal inicialmente levado a efeito teria que, espontaneamente, levantar o débito fiscal decorrente do mesmo fato em relação ao período ali não contido, precavendo-se da imposição de penalidade.

Salientam que, aliás, essa era a expectativa da IFEP SUL, que aguardou com boa-fé o exercício daquela prerrogativa, porém, preferindo o sujeito passivo a inércia, não restou alternativa ao Fisco senão o levantamento de ofício, conforme a presente autuação.

Observam que no âmbito deste CONSEF a matéria já está com entendimento consolidado pelas Câmaras de Julgamento do Conselho, como já citados nos Acórdãos nº 0289-13/13 e 0445-13/13.

Dizem que, no entanto, tecerão mais alguns comentários, referendando o que entendem a respeito da matéria.

Observam que a autuação se baseia em dois produtos que na apresentação da embalagem são descritos como compostos lácteos, sendo assim apresentados no próprio site da Nestlé, conforme domínios: www.nestle.com.br/site/marcas/Ninho.aspx; www.nestle.com.br/site/marcas/Ideal.aspx.

Assinalam que em momento algum são citados como leite em pó, apesar de o impugnante alegar que a distinção é feita para atender, principalmente, ao Código de Defesa do Consumidor, conforme imagens extraídas na internet que apresentam.

Observam que o impugnante alega que a diferença entre o leite desnatado, semidesnatado e integral é similar à diferença entre o leite em pó e o Composto Lácteo IDEAL, no entanto, quanto aos leites não existe outro componente na mistura e somente a diferença de gordura do próprio leite que é retirada, no caso do semidesnatado e do desnatado, enquanto no Composto Lácteo IDEAL ocorre a adição de outros produtos.

Reportam-se sobre os Relatórios Técnicos apresentados pelo impugnante, afirmando que estes não trazem entendimento diferente do já manifestado nos julgados, sendo que, o que os técnicos constataram na visita técnica, e que também constataram na visita técnica à planta da indústria de Itabuna, é que a linha de produção na fabricação do leite em pó e a dos compostos lácteos é a mesma, no entanto, produzidos em momentos distintos, e o que difere são os diversos produtos acrescentados e processados ao leite em pó que o transforma em compostos lácteos.

Destacam que os próprios Relatórios Técnicos acostados aos autos se encarregam de confirmar a distinção ontológica existente entre o leite e os compostos lácteos. Observando que o composto lácteo segue os mesmos procedimentos da fabricação do leite em pó, afirma categoricamente o Relatório nº 001.277/12 (quanto ao composto lácteo ideal) que este guarda harmonia com o leite em pó porque a partir dele "possuindo em sua composição um teor de matéria gorda de

21,1%".No Relatório Técnico 56/2010 (quantoao Composto Lácteo Ninho Fases) a afirmação é que guarda harmonia porque "são feitos a partir de leite em pó parcialmente desnatado".

Observam que a descrição técnica não deixa dúvida que o leite em pó é distinto do composto lácteo, entrando como insumo na sua composição.

Salientam que o Acórdão 0034-03.13 da 3ª JF, citado na defesa, não se aplica na íntegra ao processo em pauta, uma vez que expressa uma posição minoritária e isolada quanto à matéria no CONSEF. Frisam que neste julgado houve uma imprópria interpretação extensiva da matéria referente ao leite em pó, ao admitirque os produtos são definidos em sua embalagem como leite em pó, o que no caso do NAN não é verídico uma vez que ali se observa taxativamente composto lácteo.

Afirmam que é notória a divergência deste julgado com a posição dominante no colegiado quanto à tributação distinta do leite em pó, a merecer carga tributária de 7% e de compostos lácteos, sem esta previsão até 31/07/2013.

Ressaltam que é importante verificar a atual redação do artigo 268, inciso XXV, do RICMS, com vigência a partir de 01 de agosto de 2013, conforme transcrição que apresentam.

Dizem que da simples leitura do texto regulamentar vigente a partir do mês de agosto de 2013, período não abrangido pelo presente Auto de Infração, se infere a distinção ontológica entre leite em pó e composto lácteo em pó. Observam que ambos os produtos têm o mesmo tratamento fiscal na nova redação, restando evidente que, como tal distinção não existia nas disposições vigentes até então, o benefício fiscal cabia apenas ao leite em pó, já que não cabe ao intérprete alargar o alcance de normaisentiva, pois a natureza jurídica da redução de base de cálculo é a de isenção parcial, conforme entendimento consolidado no STF, a rigor do citado artigo 111 do CTN.

Reportam-se sobre o argumento defensivo de que, tais produtos mereceriam o benefício fiscal da redução da carga tributária a 7%, também em razão dos princípios da essencialidade e seletividade.

Frisam que é inegável que a CF/88 recomenda no artigo 155, § 2º, inciso III, que o ICMS "poderá ser seletivo, em função essencialidade das mercadorias e serviços". Observam que o atendimento a esta recomendação, é de caráter facultativo, entretanto, não é tarefa do interprete, mas sim do poder legislativo da pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo. Acrescentam que, o que se observa no caso concreto é que não faz sentido esta análise quanto à essencialidade para os compostos lácteos Ninho Fases citados na impugnação, pois estes têm o seus preços praticados no mercado com valores superiores ao Leite em Pó Ninho Integral. Dizem que, desse modo, não obstante sua importância,o Composto Lácteo Ideal, não mereceu tratamento fiscal favorecido por parte do legislador baiano, o que impossibilita seu reconhecimento por qualquer outro agente público por integração analógica, a rigor do artigo 111, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172/66).

Sustentam que, diante disso, não prospera nenhum dos argumentos defensivos.

No que tange à alegação defensiva atinente ao benefício do Programa DESENVOLVE, dizem que o art. 18 do Regulamento do Programa DESENVOLVE, aprovado pelo Decreto 8.205/2002, rechaça tal hipótese, ao estabelecer que a empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês. Afirmam que diante do referido artigo, não existe nenhuma previsão legal e possibilidade de interpretação extensiva ao benefício.

Quanto à alegação defensiva atinente à multa, observam que se trata de argumento de apreciação impossível na esfera administrativa, a rigor do disposto no artigo 167 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.926/99.

Tecem comentário sobre a opção do autuado de impugnar a autuação, ao invés de efetuar o pagamento com redução da multa, argumentando que a primeira redução oferecida é de 70% se pago o débito em 30 dias da ciência do Auto de Infração. Como a multa aplicada foi de 60%, tivesse o impugnante utilizado o benefício, o percentual da multa aplicada seria reduzido para18% do imposto

devido, percentual abaixo do que admite o próprio impugnante de 20%

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração. Opinam ainda pelo indeferimento do pedido de diligência formulado quanto ao benefício do Programa DESENVOLVE.

VOTO

O Auto de Infração em exame versa sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de recolhimento a menos do ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

Conforme a acusação fiscal o autuado realizou operações de saída dos produtos “IDEAL LEPO SACHET 50x200g BR código 412824” e “NINHO 1 + PBIO Fases LepoSac12 x 800g BR código 12187789” utilizando indevidamente a redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e artigo 268, inciso XXV, do RICMS/BA/12, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, o que resultou em recolhimento a menos do ICMS, haja vista que referidos produtos não são tecnicamente leite em pó, nos termos definidos no Acórdão CFJ nº 0289-13/13, cujos fundamentos são evocados na autuação. Há o registro de que o cálculo analítico da infração consta do Anexo I, que integra o Auto de Infração em todos os seus termos.

Verifico que o impugnante sustenta o procedimento adotado, afirmando que, por se tratar de espécie de leite em pó, denominada de compostos lácteos, aplicou em suas operações de saída dos referidos produtos a redução da base de cálculo do ICMS prevista no artigo 268, inciso XXV, do RICMS/BA/2012, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, contudo, a Fiscalização entendeu que esta redução de base de cálculo não seria aplicável aos mencionados produtos, porquanto supostamente não poderiam ser considerados espécies de leite em pó, mas produto diverso.

Vejo também que os autuantes contestam a argumentação defensiva, sustentando que existe distinção entre o leite e os compostos lácteos, conforme inclusive a descrição técnica constante dos Relatórios Técnicos trazidos pelo impugnante, onde se conclui que o leite em pó é distinto do composto lácteo, entrando como insumo na sua composição.

Ressaltam que é importante verificar a atual redação do artigo 268, inciso XXV, do RICMS/BA/12, com vigência a partir de 01 de agosto de 2013, conforme transcrição que apresentam.

Dizem que da simples leitura do texto regulamentar vigente a partir do mês de agosto de 2013, período não abrangido pelo presente Auto de Infração, se infere a distinção ontológica entre leite em pó e composto lácteo em pó. Observam que ambos os produtos têm o mesmo tratamento fiscal na nova redação, restando evidente que, como tal distinção não existia nas disposições vigentes até então, o benefício fiscal cabia apenas ao leite em pó.

Passo a análise.

Inicialmente, indefiro o pedido de realização de diligência com fulcro no art. 147, I, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, haja vista que os elementos que compõem o presente processo são suficientes para formação do meu convencimento sobre a decisão da lide.

Constato que o cerne da questão, no presente caso, reside no fato de se definir se o composto lácteo se trata de leite em pó, razão pela qual faz jus ao benefício de redução da base de cálculo do imposto, na forma prevista no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA/97 - conforme entende o autuado - ou, são produtos diversos - conforme entendem os autuantes -, portanto, não fazendo jus ao referido benefício fiscal.

Observo que a matéria “leite em pó” X “composto lácteo” não é nova no âmbito deste CONSEF. O entendimento prevalecente é de que não se trata do mesmo produto. Ou seja, o benefício da redução da base de cálculo previsto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA/97 e art. 268, XXV, do RICMS/BA/12 somente é aplicável ao produto “leite em pó”, portanto, não abrangendo o produto “composto lácteo.”

Vale registrar que a decisão em sentido contrário, proferida no Acórdão 0034-03.13 da 3ª JF, aduzida pelo impugnante, representa, de fato, uma decisão isolada de Primeira Instância, haja vista que as reiteradas decisões deste CONSEF, tanto na Primeira Instância, através de suas Juntas de Julgamento Fiscal, quanto na Segunda Instância, através de suas Câmaras de Julgamento Fiscal, apontam no sentido de que o produto “leite em pó” não é o mesmo produto “composto lácteo”, portanto, descabendo a aplicação da redução da base de cálculo no caso do “composto lácteo”. Nesse sentido, vale mencionar os Acórdãos nºs 0289-13/13 e 0445-13/13.

Coadunado com tal entendimento, haja vista que, indubitavelmente, são produtos distintos. Os próprios relatórios técnicos trazidos pelo impugnante permitem concluir que, efetivamente, o produto “leite em pó” não é o mesmo produto “composto lácteo”, conforme inclusive aduzido pelos autuantes. Noto que no Relatório Técnico 56/2010 suscitado pelo impugnante, atinente ao produto “Composto Lácteo Ninho Fases” há o registro de que, *...são feitos a partir de leite em pó parcialmente desnatado*. Por óbvio, se os compostos lácteos são feitos *a partir de* leite em pó, conforme o referido Relatório, não pode ser classificado como leite em pó. No caso, o leite em pó pode ser considerado um “insumo” no processo produtivo do composto lácteo, jamais o próprio composto lácteo.

Além disso, a própria alteração do art. 268, XXV, do RICMS/BA/2012, invocada pelo impugnante, permite concluir que, diversamente do alegado, a nova redação dada ao referido artigo incluiu o produto composto lácteo, precisamente, a meu ver, por antes não estar contemplado pelo benefício de redução da base de cálculo.

Apenas a título ilustrativo, cabe reproduzir a redação vigente à época de ocorrência dos fatos infracionais imputados ao autuado – janeiro a julho de 2013 - isto é, a redação originária cujos efeitos foram produzidos até 31/07/2013:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);

Já a nova redação do referido dispositivo regulamentar, dada pela Alteração nº 15, Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13, efeitos de 01/08/13 a 31/12/13, tem o seguinte enunciado:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);

A leitura comparativa entre as duas redações, a meu ver, afasta qualquer possibilidade de dúvidas quanto à inserção do composto lácteo no benefício de redução da base de cálculo, apenas, a partir de 01/08/13. Ou seja, por óbvio, se fosse o mesmo produto não haveria necessidade de expressamente o legislador incluir o composto lácteo no referido dispositivo regulamentar.

Importante registrar que, dentre as diversas decisões deste CONSEF sobre a matéria, existe o Acórdão CJF Nº. 0289-13/13, de cujo voto muito bem fundamentado proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator Valtércio Serpa Júnior, reproduzo abaixo trechos, por ser bastante esclarecedor quanto à distinção existente entre o *leite em pó* e o *composto lácteo*.

(...)

Inicialmente, entendo de bom alvitre especificar que a discussão ora posta, versa apenas sobre o aspecto tributário, devendo ser desprezadas outras facetas mencionadas pela empresa como a relação de consumo ou econômica, diante, inclusive, do fato de que contrariamente ao contido na peça recursal, o que se verifica nas gôndolas dos supermercados é o fato de que o preço do “leite em pó” é muitas vezes inferior ao do “composto lácteo”, comparando-se os produtos “Molico” e “Ninho” em suas versões “leite em pó” e “composto lácteo”, respectivamente.

Adentrando na discussão, a legislação do Estado da Bahia, inseriu na norma regulamentar, especialmente no RICMS/97 a seguinte previsão:

Art. 87. *É reduzida a base de cálculo:*

(...)

XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).

Ou seja: as operações com leite em pó possuem base de cálculo reduzida, de forma a que a carga tributária equivalha a 7%.

Analisando o aspecto legal, o Decreto Federal nº 30.691, de 29.03.02, que trata da Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, estabelece que:

Art. 475 - Entende-se por leite, sem outra especificação, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, de vacas sadias, bem alimentadas e descansadas. O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.

(...)

Art. 665 - Entende-se por Leite em Pó o produto obtido por desidratação do leite de vaca integral, desnatado ou parcialmente desnatado e apto para alimentação humana, mediante processos tecnologicamente adequados.

Parágrafo único. Deverá ser atendido o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade específico, oficialmente adotado.

Por outro lado, o item 2.3 do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, aprovado pela Portaria nº 146, de 7 de março de 1996, do Ministério da Agricultura, dispõe que o leite em pó deverá ser designado "leite em pó", "leite em pó parcialmente desnatado" ou "leite em pó desnatado", acrescentado da denominação "instantâneo" se o produto apresentar tal característica.

Pela legislação federal em comento, a denominação "leite", sem qualquer especificação, corresponde somente ao "produto oriundo da ordenha de vaca". Já leite em pó, por definição, é o produto obtido da desidratação do leite de vaca.

Já a definição legal de "composto lácteo" encontra-se, conforme já mencionado no voto do órgão julgador de primeira instância, na Instrução Normativa n.º 28, de 12 de junho de 2007, publicada no Diário Oficial da União de 14 de junho de 2007, Seção 1, Página 8, e em pleno vigor, a qual "aprova o regulamento técnico para fixação de identidade e qualidade de composto lácteo", que em seu Anexo, no item 2.11 estabelece que:

"Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substâncias alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado.

Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto".

Ou seja: O "composto lácteo" é uma mistura de ingredientes, inclusive leite em pequena proporção, com outros, inclusive gordura, açúcares, maltose dextrina e demais ingredientes lácteos ou não, devendo os ingredientes lácteos corresponder a 51% dos ingredientes, cabendo a cada fabricante adotar a fórmula que melhor lhe couber.

Comparando tal conceito com o de "leite em pó" mencionado no início deste voto, salta aos olhos a diferença existente entre ambos os produtos. E mais: de acordo também com o conceito legal contido no Decreto Federal nº 30.691, supracitado "composto lácteo" não se confunde com "leite em pó". Pode ser um produto lácteo, um derivado do leite, mas jamais ser equiparado a "leite em pó", como pretende o recorrente.

Assim, não pode prosperar a argumentação recursal de que a Decisão atacada baseou-se apenas na informação da embalagem de que o "composto lácteo" não era "leite em pó", diante do fato de que a mesma trilhou por outra linha.

E mesmo que assim se baseasse, esta afirmação estaria, inclusive, estribada nos próprios sites das empresas fabricantes de "composto lácteo", como o recorrente, darem a mesma informação, ou seja, **"composto lácteo não é leite em pó"**, conforme se pode ver nos endereços abaixo, mencionados a título ilustrativo:

http://www.nestle.com.br/site/marcas/ideal/leites_em_po/composto_lacteo_ideal.aspx

<http://www.itambefoodservice.com.br/pagina/2242/composto-le-225-cteo.aspx>

(...)

Voltando ao foco da discussão, a aplicação do artigo 111 do CTN, contrariamente ao argumento recursal, é plenamente factível, diante do fato de que a norma regulamentar do Estado da Bahia prevê benefício fiscal de redução de base de cálculo para o produto "leite em pó". Assim reza tal dispositivo:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias

Diante de tal redação, desnecessário entendo mencionar o fato de que é pacífico o entendimento dos Tribunais Superiores do país, no sentido de que a interpretação de tal artigo deve ser restritiva, e não, como pretende o recorrente, extensiva, à vista da farta coletânea de decisões existentes, como aquela do STJ no AgRg no REsp 1093720 RJ 2008/0197083-8, Relator Ministro Humberto Martins, em julgamento realizado em 14/04/2009, publicação no DJe04/05/2009, no qual o ilustre relator literalmente posiciona-se: *"As isenções, diante da inteligência do art. 111, inciso II, do CTN, devem ser interpretadas literalmente, ou seja, restritivamente, pois sempre implicam renúncia de receita"*, o qual se coaduna com o entendimento do STF de que a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, como no exemplo da Decisão do Ministro Joaquim Barbosa, no processo RE 445065 MG, com julgamento em 16/03/2010, publicação no DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01573, no qual, reza a Ementa que:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. EQUIVALÊNCIA. VEDAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

Esta Corte considera análogas as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial, de modo a atrair a vedação do direito ao crédito de ICMS, se não houver lei específica concessora do benefício fiscal. Agravo regimental a que se nega provimento".

Destarte, por tudo que foi exposto, resulta claro que aplicar as disposições da norma em destaque ao “composto lácteo” implicaria, necessariamente, em ampliar seu alcance para muito além do pretendido pelo legislador. Acima de tudo, importaria em modificar seu conteúdo, já que a denominação “leite em pó”, a par de ser suficiente para designar o leite, não o é para o “composto lácteo”. Este, quando referido em qualquer situação, necessariamente, jamais poderá ser considerado como aquele, sendo conveniente lembrar o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário. 1ª edição, Rio de Janeiro: Forense. 1984. p. 451): *“O intérprete deve proceder apenas à exegese da lei, sem procurar completá-la ou corrigi-la. Não é ele legislador”*.

(...)

Por último, como o nome já bem afirma, se o composto é “lácteo”, isso significa que ele é derivado do leite. Em bom português, sendo derivado do leite, logicamente leite ele não é. A questão parece, pois, cristalina, e indiscutível.

O laudo apresentado pelo recorrente, em que pese o seu valor, não serve, diante de tudo quanto exposto, para socorrê-la, sendo, pois, inaplicável no caso em exame.

De igual modo, falece competência a este órgão para apreciação de eventual inconstitucionalidade da matéria em foco, diante da argumentação recursal lastreada no princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito, com base no artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81.

(...)

Assim, diante de tais argumentos, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, ficando a autuação julgada totalmente procedente, tal como inicialmente lançada.

Diante do exposto, entendo como correta a autuação, haja vista que o benefício fiscal previsto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA/97, aplica-se exclusivamente ao leite em pó e não ao composto lácteo, no período objeto da autuação.

No que concerne à argumentação defensiva de que é beneficiário do Programa DESENVOLVE, conforme o Decreto nº 8.205/2002 e Resoluções nº 55/2010 e 187/2011, segundo o qual lhe é concedido diferimento de 90% do ICMS devido, bem como desconto de 90% desse imposto diferido no caso de pagamento à vista, razão pela qual requer a realização de diligência para que seja recalculado o valor exigido considerando-se o citado benefício decorrente do Programa DESENVOLVE, abrindo-se novo prazo inicial para que efetue os pagamentos de acordo com o calendário do Programa DESENVOLVE, cabe observar o seguinte.

O Regulamento do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia –DESENVOLVE - aprovado pelo Decreto nº 8.205/2002 -, estabelece no seu art. 4º, parágrafo único o seguinte:

Art. 4º O recolhimento do ICMS pelo beneficiário do DESENVOLVE obedecerá às normas vigentes na legislação do imposto.

Parágrafo único. As parcelas do imposto cujo prazo tenha sido dilatado serão recolhidas até o dia 20 do mês de vencimento.

Já o art. 18 do mesmo Regulamento do Programa DESENVOLVE dispõe que:

Art. 18. A empresa habilitada que não recolher ao Tesouro do Estado, na data regulamentar, a parcela do ICMS não sujeita à dilação de prazo, perderá o direito ao benefício em relação à parcela incentivada naquele mês.

Ora, certamente que o autuado ao utilizar indevidamente o benefício de redução da base de cálculo, conforme aduzido acima, deixou de recolher o ICMS efetivamente devido no prazo regulamentar, perdendo, dessa forma, o direito ao benefício pretendido.

Diante disso, indefiro o pedido de diligência, formulado pelo impugnante.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência para apreciação é da Câmara Superior deste CONSEF.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todos 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 Av. da França, 164, Edf. Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000, observo que inexistente qualquer óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação. Entretanto, ressalvo que as formas de intimação do contribuinte têm previsão no art. 108 do RPAF/99, não implicando em nulidade a sua observância.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269197.0004/14-4**, lavrado contra **NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.861.353,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR