

**PROCESSO** - A. I. N° 233038.0002/13-4  
**RECORRENTE** - ZENILDA REBOUÇAS DE ALMEIDA EIRELI (ATACADÃO 2 DE JULHO)  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0108-04/14  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 27/04/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0077-11/15

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS A CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS OU COM INSCRIÇÃO INAPTA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Nas operações realizadas para contribuintes não inscritos ou com inscrição inapta no cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, é obrigatória a retenção do imposto pelo alienante, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às operações internas subsequentes. Infração subsistente. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. COMPOSTO LÁCTEO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Tratam-se de operações com COMPOSTO LÁCTEO que não é LEITE EM PÓ, não sendo possível aplicar a redução da base de cálculo prevista no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97, Da mesma forma, tal redução não se aplica ao leite líquido. Infração mantida. b) REDUÇÃO INDEVIDA. DECRETO nº 7.799/00. Saídas internas. Sendo a operação realizada com mercadoria cuja alíquota seja inferior ou superior a 17% (dezessete por cento), não se aplica a redução de base de cálculo prevista em tal norma. O sujeito passivo não conseguiu elidir a infração. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Vendas realizadas a contribuintes com inscrição estadual inapta. Infração não elidida. Afastadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria em relação à infração 2 e, unânime, quanto às demais infrações.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 28/06/2103, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 519.680,00 (quinhentos e dezenove mil, seiscentos e oitenta reais) em razão da constatação do cometimento das seguintes infrações à legislação de regência.

*INFRAÇÃO 1 – Falta de retenção do ICMS e recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado. Valor da exigência: R\$ 105.543,80;*

*INFRAÇÃO 2 – Recolhimento a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas e diante da redução indevida da alíquota de 10% para 7% em produto que não é leite em pó, vez tratar-se de leite longa vida. Valor da exigência R\$ 33.529,42;*

*INFRAÇÃO 3 – Recolhimento a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, pela redução indevida da base de cálculo, conforme previsto no artigo 5º do Decreto 7.799/2000, segundo o qual não se aplicará às saídas internas de mercadorias, cujas alíquotas incidentes na operação sejam inferiores ou superiores a 17%. Valor da exigência R\$ 114.295,59;*

*INFRAÇÃO 4 – Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor da exigência R\$ 113.898,03;*

*INFRAÇÃO 5 – Recolhimento a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, na apuração do estoque de bebidas quentes e materiais de limpeza em 31/12/2009, referente à antecipação do imposto sobre os referidos estoques, devido a estes grupos de mercadorias terem entrado para o rol da substituição tributária total. Valor da exigência R\$ 114.885,17;*

*INFRAÇÃO 6 – Recolhimento a menor o ICMS em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo sobre vendas realizadas a contribuintes com inscrição estadual cancelada, cobrado, portanto, 17% sobre a base de cálculo não reduzida. Valor da exigência R\$ 37.527,99.*

Na oportunidade em que apresentou sua defesa, o sujeito passivo impugnou apenas as exigências de que tratam os itens 1, 2, 3 e 6 do Auto de Infração.

Conforme consta das fls. 1193 a 1195 os valores correspondentes às infrações apontadas nos itens 4 e 5 foram recolhidos em 18/09/2013 com os benefícios veiculados pela Lei n.º 12.903/2013.

Prestadas as informações fiscais e realizada diligência saneadora, a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 4ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 30 de maio de 2014.

#### *VOTO*

*O lançamento constitui-se em seis infrações, das quais as de número 04 e 05 foram reconhecidas e quitadas pelo contribuinte. Por tal razão não integram a lide.*

*Restam as demais infrações (01, 02, 03, 05 e 06), a respeito das quais me posicionarei caso suplante as questões preliminares postas pela defesa.*

*Inicialmente, quanto às mesmas, a empresa alega ter sido ultrapassado o prazo de noventa dias para a conclusão dos trabalhos fiscais, sem que tenha havido a devida e necessária prorrogação dos trabalhos, versão negada pelo autuante, o qual informa que lavrou de próprio punho o Termo de Início de Fiscalização no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO) n.º 02, e não tendo expirado tal prazo, desnecessário se fazia a prorrogação do mesmo.*

*Ocorre que o elemento de prova para tal alegação, que seria justamente o livro RUDFTO, se encontra na posse e em poder do sujeito passivo, o qual deveria ao menos ter trazido a devida e necessária cópia aos autos, para a constatação da alegação posta, o que não o fez, motivo pelo qual, nos termos do artigo 142 do RPAF/99, segundo o qual a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Dessa forma, diante exatamente da ausência do elemento material, sobre o qual aliás, a defesa trouxe diversas lições doutrinárias, não posso acolher o pleito.*

*Quanto ao pedido de realização de diligência, este se encontra prejudicado, diante da conversão realizada, tendo a oportunidade do autuado trazer os elementos de que dispunha, no sentido de elidir as acusações postas na autuação, razão pela qual, também descabe qualquer outra prorrogação de prazo, pelo fato de que a autuação deu-se em junho de 2013, a diligência solicitada à autuada foi realizada em fevereiro de 2014, e até o presente momento (maio de 2014), mais de noventa dias após, não ter sido colacionado ao processo qualquer documento, muito embora decorrido prazo bastante superior ao pretendido pela empresa. Por tal razão, e diante da ausência de apresentação de qualquer outro documento elucidativo ao processo, indefiro o pedido de dilação de prazo.*

*Ainda que não estivesse, a diligência não poderia ser deferida, diante do fato de que o autuado encontra-se de posse dos livros e documentos fiscais, e nesta condição, estaria no dever de trazer os elementos necessários para a elucidação da lide, o que não o fez. Ademais, a aceitação de tal pedido, diz respeito ao pleno convencimento pelo julgador, da sua necessidade, o que não vem a ser o caso ora examinado.*

*Desta forma, as questões preliminares não podem ser acolhidas, até pelo fato de inexistirem quaisquer vícios*

que possam inquinar o lançamento de nulidade, vez que o mesmo observou a legislação, não estando presente qualquer dos motivos ensejadores de nulidade, especialmente aqueles previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99.

No mérito, a discussão toda cinge-se exclusivamente a matéria de fato. Na infração 01, a alegação defensiva é de que foram cometidos erros pelo autuante, além do que teriam sido lançados os mesmos documentos fiscais para as infrações 01 e 06.

De início, não vejo como caracterizar duplicidade de cobrança, sequer bis in idem na cobrança de imposto nos documentos fiscais elencados no demonstrativo constante do CD acostado aos autos às fls. 87, nas infrações 01 e 06, pelo fato de estarmos tratando de dois fatos geradores: no primeiro caso, substituição tributária, tendo em vista que os destinatários das mercadorias comercializadas pelo autuado serem contribuintes não inscritos, ou inaptos no cadastro de contribuinte, o que, em atendimento à legislação, faz incidir a cobrança do imposto, com encerramento da fase de tributação, ao passo que no segundo, a cobrança refere-se a redução indevida de base de cálculo, matérias diversas, portanto.

A alegação defensiva é a de que está revisando os documentos fiscais, e que, embora tenha constatado erros em relação a todos os meses objeto da autuação não foi possível totalizar os valores e apresentar a documentação junto com a defesa, por se tratar de um trabalho que não é possível de ser concluído no prazo legal, diante da quantidade de documentos a serem verificados.

Todavia, passado quase um ano da autuação, a defendente não trouxe sequer ao feito, um documento que pudesse se contrapor a autuação, o que nos termos da norma vigente, e diante da falta de prova material de qual erro seria aquele indicado pelo autuado, me inclina a manter a autuação, por tal motivo.

Para a infração 02, a argumentação defensiva, é no sentido de que ao adquirir os produtos, os mesmos são identificados como leite em pó pelo fornecedor, razão pela qual quando da venda por parte do autuado gozam da mesma redução da base de cálculo que resulta na redução de alíquota de 10% para 7%, nos termos do inciso XXI, artigo 87, objeto do Decreto n.º 8.676/03, na Alteração n.º 47 ao RICMS.

Traz em seu socorro, e como meio de prova, diversos documentos fiscais (fls. 149 a 440), no intuito de desqualificar a acusação fiscal. Analisando tais documentos, constato que as notas fiscais emitidas pela Nestlé (fls. 419, 420, 423, 424, 428, 429, 430, 421, 432, 434, 435, 436, 437, 438 e 439), apesar de indicarem no documento fiscal que os produtos comercializados sob diversas denominações (Ideal, Actifibras, NAN fórmula infantil, Acticol, Nestogeno, Fases) seriam leite em pó, na verdade tais produtos se caracterizam como compostos lácteos, de natureza diversa, que não se confunde com o leite em pó, inclusive indicando em suas embalagens a expressão "este produto não é leite em pó", em atenção a determinação contida na Instrução Normativa 28, de 12 de junho de 2007, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), o que inclusive, valeu autuação contra a empresa emitente de tais documentos, já apreciada em instância administrativa final por este órgão, através do Acórdão CJF 0289-13/13, com a seguinte Ementa:

**"BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. COMPOSTO LÁCTEO IDEAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Restou comprovado que o produto em questão COMPOSTO LÁCTEO não é LEITE EM PÓ, não sendo possível aplicar a redução da base de cálculo prevista no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97. Mantida a Decisão recorrida. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO."

Registro, ainda, por pertinência, que o valor julgado foi devidamente recolhido pela empresa autuado, o que mostra o acerto do lançamento e julgamento.

Esta é a mesma situação dos produtos comercializados pela empresa Wal Mart Brasil Ltda. (documentos às fls. 425 e 426)

Já os documentos de fls. 421, 422 e 440, emitidos por Ilpisa - Indústria de Laticínios Palmeira dos Índios S/A, referem-se a Leite UHT integral ou desnatado, que são apresentados sob a forma de líquido, o que pode ser comprovado nos mesmos documentos, quando da sua descrição "12 x 1000 ml-BA", ou seja, 'ml' é a abreviatura de mililitros, o que significa que as embalagens, na verdade, são de um litro, ou seja, líquidos, e consequentemente não gozam do benefício de redução de base de cálculo, exclusivo para leite em pó, sendo que neste caso, a próprio autuado reconhece ter cometido tal erro.

Desta forma, os equívocos indicados pelo autuado, não procedem, motivo pelo qual a infração fica mantida no lançamento.

Quanto à infração 03, a defesa indica que o autuante lançou em duplicidade por diversas vezes os produtos de uma mesma nota, o que promoveu uma total distorção da base de cálculo do imposto eventualmente devido. Para fins de demonstrar a irregularidade da Autuação mais uma vez por amostragem em função da exigüidade de tempo, destaca erro existente nos produtos descritos nas notas fiscais de 304.359, 304.477 e 305.457.

Na nota fiscal 304.359, emitida em 02/01/2009, o produto de código 12076, relativo ao Conhaque Dreher foi lançado em duplicidade, o mesmo ocorrendo com a nota fiscal n.º 304.477, emitida em 03/01/2009, com o produto de código n.º 182 – Conhaque Domus, lançado em duplicidade, e com o produto de código 159, relativo

ao Whisky Old Eight, os quais foram lançados em duplicidade, sendo que evidencia-se o mesmo erro na nota fiscal 305.457, emitida em 09/01/2009, com o produto de código 181 (Conhaque de Alcatrão São João da Barra), o que se observa pela simples leitura da planilha feito pelo autuante.

Mais uma vez, falha o sujeito passivo, pois apesar das notas fiscais estarem acostadas às fls. 442 a 444, não consegui vislumbrar na planilha elaborada pelo autuante qualquer duplicidade ou equívoco por ele cometido.

Da mesma forma, quanto a não aplicação de redução não concedida pelo autuante, a matéria carece da necessária prova documental, no caso, das cópias das notas fiscais, que, de acordo com o já abordado anteriormente, não vieram aos autos, para a devida comprovação da veracidade das alegações defensivas.

Relativamente à infração 06, a argumentação defensiva do contribuinte é no sentido de que foi ignorada a redução de base de cálculo objeto dos Decretos 9.547 de 20/09/2005 e 9.733 de 21/12/2005, e que o procedimento adotado pelo autuante foi prejudicial ao contribuinte, já que este não dispõe de meio para impedir a venda a contribuintes com a inscrição cancelada.

Quanto ao eventual desrespeito ao teor do Decreto 9.547 de 20/09/2005 relativamente à base de cálculo o sujeito passivo não precisou em relação a qual artigo do mesmo a autuação não aplicou tal redução, ainda mais se considerarmos que o tal diploma trata de modificação no RICMS/97, no qual estabelece mudanças em artigos que tratam da inaptidão de contribuintes, pauta fiscal de refrigerantes e bebidas energéticas, além de normas sobre substituição tributária. O contribuinte autuado, apenas alega de forma genérica, não especificando.

Já em relação a não aplicação do Decreto 9.733 de 21/12/2005, o qual determina redução de base de cálculo em operações internas com feijão e arroz, sal de cozinha, fubá de milho e farinha de milho, vinagre, charque e margarina, mais uma vez o sujeito passivo não indicou em que documentos estaria presente tal falha, o que vem a se constituir em grave erro, até pelo fato de se reportar na peça defensiva ao "documento 02", (fls. 108 a 119), onde se limita a fazer uma planilha onde indica a nota fiscal com seus dados, e observações do tipo "contribuinte isento - consumo final", "correto", "imposto pago em...", "vl. correto 1,43 leite em pó red. 58,825", esta aliás, matéria do item 02 da autuação já analisada, etc.

Ou seja, o sujeito passivo não atentou para a regra do artigo 123 do RPAF/99, o qual prescreve que é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

Não estou assegurando que eventualmente o autuado não tenha razão na sua alegação. Apenas que deixou de apresentar os elementos de prova necessários ao convencimento do julgador, como por exemplo, o comprovante de recolhimento de operação, caso realizado, e documentos e outros elementos essenciais para a resolução da lide.

Além disso, na sua peça, o autuado repete sempre que está trazendo por amostragem os fatos, e que solicita diligência, a qual, aliás, foi deferida, para poder colacionar os documentos e meios de prova de que dispõe.

A respeito do tema "prova por amostragem", impende afirmar-se que muito embora a Carta Magna estabeleça em seu artigo 5º, ao abordar os direitos e garantias individuais, no inciso LV que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e Recursos a ela inerentes", neste dispositivo, evidentemente, encontra-se embutida a possibilidade de apresentação de prova.

Se é certo que, por exemplo, em direito penal, cabe sem qualquer reserva a "prova por amostragem", à vista, inclusive de diversas decisões de Tribunais Superiores, em direito tributário tal conceito não pode ser adotado de forma ampla, como vemos no exemplo do AgRg no REsp 659521/SP, no qual o relator, ministro do STJ Francisco Falcão, exarou a seguinte Decisão:

.....  
Dessa forma, não fazendo a produção da prova necessária, incorreu a defendente na regra do artigo 143 do RPAF/99, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, razão pela qual não posso admitir a sua argumentação quanto a estes itens da autuação, sequer aceitar que a prova seja produzida por amostragem.

E não se pode aqui, falar-se em qualquer eventual cerceamento de defesa ou concessão de oportunidades para que tais elementos viessem ao feito, diante da diligência solicitada e realizada por este órgão, justamente para que a verdade material aflorasse, sempre com a dificuldade imposta pela defendente da grande quantidade de documentos necessários para tal, esquecendo-se que poderia ter trazido os mesmos em meio magnético.

Quanto à dificuldade de conhecer a situação do contribuinte/adquirente de suas mercadorias, o sujeito passivo se contradiz, pois traz às fls. 660 a 672 resultado de consulta pública extraído do SINTEGRA, dando conta da situação cadastral de diversos contribuintes, o que desmonta a sua tese defensiva trazida, e por demonstrar a

possibilidade de conhecer tal situação cadastral, no momento da realização das operações.

Por tais razões, mantenho a autuação nos termos postos originariamente pela autuação.

Dessa forma, diante, sobretudo da ausência da prova material necessária para o convencimento do julgador, entendo que a autuação não foi plenamente contraposta, fazendo com que a mesma seja julgada PROCEDENTE, em todos os seus termos, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Como é possível constatar da análise do voto acima reproduzido, os membros integrantes da 4<sup>a</sup> JJF, após apreciarem as razões de fato e de direito arguidas pelo sujeito passivo, mantiveram integralmente as exigências, julgando Procedente o Auto de Infração.

Inconformado com os termos do acórdão o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.229/1252), arguindo preliminarmente a nulidade do julgamento de primeira instância que, ao indeferir o seu pedido de diligência saneadora, acabou por lhe cercear o direito de defesa.

Aduz neste sentido que impugnou o lançamento de forma tempestiva e que em relação às infrações sobre as quais se insurgiu, constituiu prova por amostragem dos erros cometidos pela fiscalização, requerendo a revisão do lançamento a fim de que os demonstrativos fossem refeitos a salvo de falhas.

Afirma que diligência determinada, no entanto, não se destinou ao quanto requerido, mas sim para que ele, o ora recorrente, carreasse aos autos cópia integral da defesa e dos demonstrativos que a instruem, uma vez que no CD de fl. 673 não foram encontrados tais documentos, tendo-lhe sido conferido o prazo exíguo de apenas 5 (cinco) dias.

Diz que no prazo conferido para defesa seria impossível carrear provas relativas a todas as falhas cometidas diante do elevado número de documentos fiscais manuseados, daí a solicitação do procedimento de diligência que, afinal, não foi levada a efeito.

Afirma que por várias vezes solicitou dilação do prazo para apresentação dos documentos mais que seus pleitos sequer foram apreciados.

Insurge-se ainda quanto a inversão do ônus da prova que alega ter se verificado no presente PAF, aduzindo que o dever de prova no processo administrativo fiscal aplica-se a ambas as partes. No seu entender, do mesmo modo que é dever do contribuinte provar a veracidade de suas alegações defensivas, cabe ao Fisco provar que agiu de acordo com a lei ao proceder ao lançamento de ofício.

Deste modo, não se sustenta o indeferimento da diligência com base na alegação de que o Recorrente deixou de trazer cópia de *uma quantidade absurda* de documentos se, por outro lado, o autuante sequer anexou aos autos cópia de uma única nota fiscal.

Em sustentação à sua tese, cita excertos da doutrina especializada relativa ao direito à ampla defesa e ao contraditório, bem assim à inversão do ônus da prova, pugnado pelo reconhecimento da nulidade do acórdão recorrido.

No mérito, se insurge contra a manutenção da exigência capitulada no item 02 sustentado que as saídas que promoveu com redução de base de cálculo são de leite em pó, fato que pode ser constatado a partir da análise das notas fiscais de aquisição destes produtos onde o fornecedor, além de descrever a mercadoria como leite em pó, apõe o NCM correspondente ao mencionado produto.

Argumenta que o fato de o fornecedor haver sido autuado e ter admitido como correta a exigência, tal como mencionado no acórdão recorrido, não pode ser utilizado como supedâneo para convalidação da exigência, ao revés, conduz à conclusão no sentido de que o Recorrente – adquirente de tais mercadorias – foi, em verdade, induzido a erro.

Diz que tal assertiva se confirma com a alteração da legislação em momento subsequente à instauração da controvérsia que acabou por ampliar o benefício da redução da base de cálculo também para os compostos lácteos o que, no seu entendimento, impõe o reconhecimento da

retroatividade da lei mais benéfica e equidade de modo que seja afastada a exigência.

Sustenta, ademais, que se não tivesse dado saída com a redução de base de cálculo, tal como recebeu as mercadorias, o princípio da não cumulatividade restaria maculado na medida em que a ele só seria assegurado crédito fiscal correspondente a 7%, sendo-lhe defeso apropriar-se de quantia superior a tal montante porque não destacado nas notas fiscais de aquisição.

Não há na peça recursal razões de apelo quanto ao mérito das demais exigências.

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

No entender do Procurador Parecerista não merecem guarda os argumentos do Recorrente no sentido da nulidade da Decisão razão do indeferimento da diligência em face do princípio do livre convencimento do juízo. Demais disto, no seu entendimento, o fato jurídico substancial depende da prova apresentada ao órgão julgador, o que, no presente PAF, não se deu de forma satisfatória.

No que diz respeito à prova por amostragem, entende a PGE/PROFIS, ser completamente viável, desde que, entretanto, se *verifique nos elementos probatórios similitude necessária a extrair a mesma validade probatória aos fatos não comprovados*, o que, de igual forma, não ocorreu no caso dos autos não havendo o que se cogitar, porquanto, de inversão do ônus da prova.

Finalmente, entende adequado o afastamento da redução da base de cálculo quando da saída de compostos lácteos em virtude de tais produtos não se constituírem em espécies do gênero leite em pó, único produto contemplado com o benefício, tal como explicitado na Instrução Normativa nº 28/2007 expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 2)**

O Recurso Voluntário é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo então a análise das razões de apelo.

Em apertada síntese sustenta o Recorrente que o indeferimento da diligência que requereu em sua peça impugnatória lhe cerceou o direito de defesa, razão pela qual entende ser nula a Decisão de primeira instância. Não lhe assiste razão!

Com efeito, na oportunidade que apresentou sua defesa o orador recorrente afirmou que os demonstrativos elaborados pela fiscalização continham erros materiais que mereciam ser reparados. Em relação a cada item impugnado pontuou, por amostragem, os erros que entendia haver sido cometidos pela fiscalização, fazendo remissão a planilhas e demonstrativos que teriam o objetivo de evidenciar as ditas falhas.

Levando em conta que os documentos probatórios estavam dispostos em planilhas, bem assim que o volume de dados era bastante elevado e verificando que estas planilhas não constavam da mídia apresentada pelo sujeito passivo (fls. 673), o órgão julgador de primeira instância converteu os autos em diligência (despacho de fls. 687) para que o contribuinte fosse intimado a trazer aos autos os referidos arquivos eletrônicos, de modo que, a partir das alegações constantes da defesa, o fiscal autuante procedesse, se aplicável, à revisão do lançamento.

Da intimação o contribuinte tomou ciência em 28/01/2014 (fls. 692) e a cumpriu em 03/02/2014 (mídia de fls. 1.191).

De posse dos arquivos requeridos o fiscal autuante prestou novas informações afirmando que as provas apresentadas não foram suficientes para elidir o lançamento, haja vista que as falhas suscitadas não foram apontadas de forma específica.

Entendendo que o presente PAF encontrava-se devidamente instruído, o então relator submeteu o Auto de Infração a julgamento, tendo sido prolatado o acórdão ora recorrido.

Como se vê, a diligência saneadora pleiteada pelo Recorrente foi em verdade deferida. O que ocorreu nos presentes autos foi a inexistência de revisão do lançamento em decorrência da apreciação das provas por serem estas insuficientes para elidir as exigências.

Demais disto, como bem pontuou o representante da PGE, nos termos do quanto disposto no artigo 147 do RPAF, o relator poderá indeferir o pedido de diligência sempre que considerar suficientes, para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos.

Foi exatamente o que aconteceu! Após a prestação das informações complementares por parte do fiscal autuante entendeu o relator de Primeira Instância que os autos estavam aptos para serem apreciados em sessão de julgamento.

Apenas para fins de esclarecimento, é assente neste órgão julgador a possibilidade de produção de prova por amostragem, não tendo sido por esta razão que a 4ª JJF não acatou as razões de defesa. Em verdade, o que faltou ao ora recorrente foi apresentar de específica e com amostragem robusta as razões de sua irresignação de modo a possibilitar a adequada apreciação destas.

Verifico que a Decisão recorrida, apesar de indeferir o novo procedimento de diligência, analisou todos os aspectos fáticos apresentados na defesa, afastando-os por entender insuficientes à elisão do lançamento de ofício.

Diante de tais circunstâncias, não vislumbro o cerceamento do direito de defesa alegado e, por conseguinte, a nulidade do acórdão de primeira instância.

No mérito, verifico que o Recorrente só apresentou razões de apelo relativamente à infração capitulada no item 2 do Auto de Infração que diz respeito à aplicação indevida da alíquota de 7% (sete por cento) nas saídas de bebidas lácteas e leite líquido.

Quanto às saídas de compostos lácteos entendo assistir razão ao Recorrente. No entendimento da fiscalização, ratificado pelo órgão julgador *a quo*, os referidos compostos lácteos não são espécies de “leite em pó”, motivo pelo qual as respectivas saídas não podem ser beneficiadas com a redução da alíquota aplicável a este produto.

Não me parece ser esta a mais adequada interpretação para o caso dos autos. Considerando que a matéria em debate já foi objeto de análise por parte da 3ª Câmara de Julgamento – Acórdão de n.º CJF 0289-13/13 – em processo análogo ao presente, permito-me subsidiar as conclusões a que chegarei tomando por base os mesmos fundamentos constantes do voto divergente da lavra do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza proferido naquela assentada, com os quais me alinho integralmente e a seguir transcrevo:

*“Com a devida vênia, entendo que a matéria em debate, para melhor apreciação, demanda uma análise mais cuidadosa acerca do próprio conceito de “composto lácteo” e também acerca da técnica de interpretação da norma instituidora da redução de sua base de cálculo.*

*De início, convém pontuar que, a partir dos elementos constantes nos autos, restou plenamente evidenciado que a conceituação de “composto lácteo” prevista na Instrução Normativa MAPA nº 28/2007 não tinha por objetivo disciplinar as repercussões tributárias sobre a venda do aludido produto, mas sim aperfeiçoar o direito de informação dos consumidores acerca dos produtos lácteos disponíveis no mercado.*

*Demais disso, os documentos que instruem o PAF demonstram que o produto intitulado pelo MAPA de “composto lácteo” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pelo recorrente, de que sua mercadoria “leite IDEAL” seria efetivamente “leite em pó”, fazendo jus à redução de base de cálculo prevista no dispositivo em análise, sobretudo quando o texto legal deixa dúvidas sobre a hipótese.*

*A dúvida sobre o texto legal torna-se ainda mais contundente a partir da constatação de que o RICMS/97, em diversos outros dispositivos disciplinadores de hipóteses de isenção, cuidou de detalhar o tipo de leite suscetível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transcreto:*

*Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais:*

*(...)*

*XII - nas saídas internas de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura e de leite pasteurizado tipos A e B (Conv. ICM 25/83 e Conv. ICMS 121/89).*

*Causa espécie a singeleza com que o art. 87, inciso XXI, tratou da matéria em debate, limitando-se a consignar o conceito genérico “leite em pó”, sem descer a detalhes como fizera no exemplo citado adrede.*

*Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.*

*Com isso, demonstra-se, sem sombra de dúvida, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.*

*Tocante ao argumento suscitado pela Douta 2ª Junta de Julgamento no bojo acórdão vergastado, no sentido de que a tese sustentada pelo recorrente representaria ofensa ao art. 111 do CTN por utilizar suposta interpretação ampliativa da norma isentiva, com a devida vénia, razão não lhe assiste.*

*Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extrair o sentido da norma de isenção, não impede, de maneira nenhuma, que o aplicador do direito utilize outros métodos hermenêuticos para compor o melhor entendimento, sobretudo diante de eventual dúvida existente quanto ao texto legal. Em verdade, o legislador quis ressalvar que as matérias insertas no retro citado artigo não podem ser objeto de ilações ampliativas, com o objetivo de estender os benefícios fiscais a hipóteses não contempladas na lei.*

*Sobre o tema, convém transcrever o magistério enriquecedor de Hugo de Brito Machado, in verbis:*

*“O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.” (Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, 15.ª Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)*

*No caso em debate, a interpretação adotada pelo recorrente sobre o quanto disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA, não representa uma tentativa de ampliar o sentido da norma que instituiu o benefício, mas sim conferir ao texto o verdadeiro sentido idealizado pelo legislador, que jamais pretendeu limitar a utilização da redução da base de cálculo para outros produtos que eventualmente derivassem de uma subdivisão conceitual criada posteriormente pelos técnicos do MAPA; tal entendimento é resultado da interpretação sistemática, histórica e teleológica do ordenamento em questão, como deve ser.*

*Inclusive, sobre a possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação sobre as hipóteses do art. 111 do CTN, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem vasta jurisprudência que a alberga. Vejamos:*

*“O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.” (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)*

*“Os dispositivos legais que tratam de isenção devem ser interpretados literalmente, sem, contudo, ser desvirtuado seu caráter teleológico.” (STJ – REsp - Nº 567.873 – Rel. Min. LUIZ FUX - j. 10 de fevereiro de 2004.)*

*Por fim, cumpre registrar que este E. Conselho já enfrentou matéria similar, conforme ACÓRDÃO JJF Nº 0034-03/13 proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*Segundo entendimento unânime dos Doutos Julgadores do referido Órgão, o produto intitulado “leite NAN”, também tratado como “composto lácteo”, foi considerado como “leite em pó” para fins de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97. Segue transcrição do voto:*

No mérito, a primeira infração acusa o autuado de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regulamente escrituradas, referente a produtos modificados e compostos a base de leite, como se fossem leite em pó, com alíquota inferior à devida.

Compulsando os autos, vejo que o impugnante ao comercializar os produtos rotulados como leite em pó – Nestogeno, NAN, Molico, Vale Prateado e Manacá, aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 do estado da Bahia. A controvérsia consiste, portanto, em se decidir se as citadas mercadorias são leite em pó e teriam o amparo do benefício da redução de base de cálculo estampado no inciso XXI do art. 87 da citada norma regulamentar, que assim dispõe:

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).

Da análise do dispositivo regulamentar acima transscrito, resta claro que esta norma não traz qualquer limitação relativamente à composição do produto para enquadrá-lo neste benefício, exigindo apenas, que sejam operações internas com leite em pó. Não vejo nos autos qualquer indício de que os produtos relacionados no levantamento fiscal, fls.08/20, sejam comercializados sob denominação diversa de leite em pó.

Constatou que os produtos alvo da lide, como Nestogeno e Molico são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó e alguns deles, a exemplo do leite NAN, possuem adição de elementos que enriquecem sua composição, com nutrientes como vitaminas, ferro, cálcio, para atender a uma categoria específica, como os Lactentes, sem no entanto descharacterizá-los da qualidade de leite em pó. Se a lei não limita ou amplia um conceito tributário, não cabe ao operador do direito fazê-lo. Concluo, portanto, pela improcedência desta infração.”

Discordando do posicionamento externado pela Decisão de base, bem assim do opinativo do nobre representante da PGE/PROFIS, entendo que, em que pese a informação constante do rótulo do produto, os compostos lácteos se constituem em espécie do gênero leite em pó, haja vista que os aditivos, coadjuvantes tecnológicos, proteínas, açucares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, uma vez que restam mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria n.º 146/96 do Ministério da Agricultura.

Nestes termos, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido quanto ao item 02 do Auto de Infração na parte em que manteve a exigência relativamente aos compostos lácteos em pó, quais sejam: Leite em pó Nestlé Ideal, Leite Nestogeno, Leite Ninho Crescimento c/ Plebio, Leite Nan Pró e Leite Ninho Fases.

Mantendo, contudo, os termos da Decisão no que diz respeito às saídas de leite líquido longa vida por não serem beneficiadas com a redução da alíquota aplicável exclusivamente às saídas de leite em estado sólido (pó), ficando assim demonstrado o saldo remanescente da exigência:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR. LANÇADO	VLR. ELIDIDO	VLR MANTIDO
31/01/2009	09/02/2009	217,77	214,58	3,19
28/02/2009	09/03/2009	184,21	184,21	0,00
31/03/2009	09/04/2009	474,07	474,07	0,00
30/04/2009	09/05/2009	139,59	136,14	3,45
31/05/2009	09/06/2009	377,26	377,26	00,00
30/06/2009	09/07/2009	307,86	307,86	0,00
31/07/2009	09/08/2009	5.862,14	569,59	5.292,55
31/08/2009	09/09/2009	1.648,55	401,56	1.246,99
30/09/2009	09/10/2009	1.290,54	195,21	1.095,33
31/10/2009	09/11/2009	1.267,56	261,16	1.006,40
30/11/2009	09/12/2009	1.143,96	455,65	688,31
31/12/2009	09/01/2010	1.375,60	432,83	942,77
31/01/2010	09/02/2010	1.324,35	442,82	881,53
28/02/2010	09/03/2010	1.051,92	464,96	586,96
31/03/2010	09/04/2010	2.572,27	508,75	2.063,52
30/04/2010	09/05/2010	969,85	783,70	186,15
31/05/2010	09/06/2010	1.000,76	1.000,76	0,00
30/06/2010	09/07/2010	1.249,36	1.249,36	0,00
31/07/2010	09/08/2010	611,03	590,49	20,54

31/08/2010	09/09/2010	2.019,56	1.896,79	122,77
30/09/2010	09/10/2010	939,04	936,19	2,85
31/10/2010	09/11/2010	2.590,82	1.190,84	1.399,98
30/11/2010	09/12/2010	2.428,15	1.064,86	1.363,29
31/12/2010	09/01/2011	2.483,20	399,89	2.083,31
<b>TOTAL</b>		<b>33.529,42</b>	<b>14.539,53</b>	<b>18.989,89</b>

#### **VOTO VENCEDOR (Infração 2)**

Coaduno-me com o voto prolatado pela nobre Conselheira Relatora quanto ao não provimento do Recurso Voluntário em relação aos demais itens da exação porém, *data venia*, divirjo quanto ao provimento parcial do Recurso Voluntário em relação à imputação 02, posto que entendo não mereça provimento o apelo recursal também quanto à totalidade deste item.

Observo que as alegações do contribuinte não alcançam modificar a norma tributária.

Tal como citado pela Relatora, a matéria, em relação à mesma mercadoria em foco e causa de pedir, foi objeto de apreciação pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, tendo sido vencedor o voto contrário à pretensão do contribuinte, consoante Acórdão CJF nº 0289-13/13.

Situação análoga ocorreu nas lides objeto do Acórdão 0012-13/14, prolatado pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal; Acórdão CJF nº 0102-12/14, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; e Acórdãos CJF nº 0141-11/14, CJF nº 0142-11/14, CJF nº 147-11/14 e CFJ nº 0168-11/14, todos prolatados por esta 1ª CJF, e cujo voto vencedor no Acórdão CFJ nº 0168-11/14, de minha lavra, inclusive transcrevendo o mencionado voto vencedor de autoria do Conselheiro Relator Valtércio Serpa Júnior no Acórdão nº 0289-13/13 - Decisão citada no voto da Conselheira Relatora - exponho a seguir:

#### **VOTO**

*Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange a parte da infração 3.*

*Preliminarmente verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.*

*Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo reconhecido a maior parte delas, e em parte combatido, quanto ao mérito, a infração 3, que já em sede de julgamento de primeiro grau foi julgada como parcialmente procedente, prosseguindo o contribuinte a lide apenas em relação ao produto que identifica como “leite em pó”, e que o Fisco denomina de “composto lácteo”, nesta linha aduzindo que não se trata de leite em pó.*

*Não há dúvidas quanto ao teor da acusação e nem quanto à contestação, neste assunto, pelo que não se faz necessária qualquer nova perquirição a respeito, a título de diligências na busca da verdade material, ou novos pronunciamentos do Órgão de assessoramento técnico-jurídico do Estado, que já exarou Parecer nos autos do presente processo.*

*O tema já foi, inclusive, apreciado algumas vezes pela segunda instância de julgamento deste contencioso.*

*Observo o teor da Portaria nº 369/97, do Ministério da Agricultura e Abastecimento, que em seu Anexo “Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite em Pó”, no seu item 2.1. descreve o que é o produto “leite em pó”.*

*A redução de base de cálculo é benefício fiscal, pelo que a interpretação de seu teor é restrita, literal, não admitindo extensão interpretativa.*

*Assinalo que embora o RICMS/BA/2012, que entrou em vigência posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, tenha incluído no rol dos produtos objeto do benefício fiscal os compostos lácteos, esta nova redação não pode ser aplicada retroativamente.*

*Por concordar integralmente com o posicionamento exposto no Acórdão CJF nº 0289-13/13, da 3ª CJF, transcrevo o didático voto do ilustre Conselheiro Relator Valtércio Serpa Júnior, que então corroborou o entendimento adotado pela JJF, naquela lide:*

ACÓRDÃO CJF Nº 0289-13/13

*EMENTA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. COMPOSTO LÁCTEO IDEAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Restou comprovado que o produto em questão COMPOSTO LÁCTEO não é LEITE EM PÓ, não sendo possível aplicar a redução da base de cálculo prevista no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.*

**VOTO**

*O presente Recurso Voluntário tem por objetivo o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, o qual versa sobre recolhimento a menos do ICMS em razão da utilização indevida de benefício da redução de base de cálculo, diante do fato do recorrente dar ao produto “composto lácteo”, o tratamento tributário do produto “leite em pó”, diante de sua interpretação de que ambos os produtos são os mesmos.*

*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%.*

*Dito isso, passemos ao conceito de “leite em pó”. Ele nada mais é do que o processo a que se submete o leite, que desidratado, tem sua longevidade estendida. O leite em pó é feito a partir da secagem do leite comum (líquido). Para extrair a água, que compõe cerca de 90% da massa do leite, as fábricas fazem-na evaporar num processo lento, que não estraga as proteínas do produto.*

*Primeiro, o leite escorre em paredes metálicas verticais aquecidas a 77 °C, porque o líquido não pode ser fervido. Nessa etapa evapora até 50% da água, e o leite fica pastoso. O produto concentrado passa por um processo no qual são borrifadas minúsculas gotículas contra um jato de ar quente a 180 °C. Um rápido contato é o suficiente para fazer com que o restante da água evapore, e as gotículas de leite se transformem em grãos de leite seco. Então o leite é separado em diferentes fases: flocos, granulado e pulverizado.*

*Este leite em pó pode apresentar-se com diferentes teores de gordura, conforme o leite utilizado tenha a gordura natural do leite, seja parcialmente desnatado, ou seja magro.*

*De qualquer forma a proteína do leite em pó é a mesma que no leite líquido, com valores próximos de 30 a 35%.*

*No processo de industrialização do leite em pó, a primeira etapa vem a ser o preparo e padronização, a matéria-prima ordenhada das vacas é preaquecida a 45°C e colocada em uma centrífuga, que separa a gordura do resto do leite. Essa gordura é, então, devolvida ao leite na proporção desejada: 26% no caso do leite integral, zero para o leite desnatado. Depois de duas pasteurizações (processo que elimina as bactérias), começa a segunda etapa: a concentração. No concentrador tubular, o leite vai escorrendo em filmes finos em uma série de tubos por onde passa vapor. Isso faz com que ele perca água e vire uma pasta. No caso do leite em pó, é necessária uma última etapa, a secagem: a pasta é borrifada na forma de uma fina nuvem de gotículas em uma câmara fechada, cheia de ar quente e seco, como uma sauna.*

*Quando as gotículas chegam ao piso, já perderam quase toda a água e caem em forma de pó. Neste momento, basta envasar o conteúdo, adicionando gás nitrogênio para impedir a oxidação da gordura, se for o caso.*

*Analizando 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 nº 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 substancia(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, açucares, 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.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>

*Digno de registro também é o fato de que pela similitude de embalagens entre o "leite em pó" e o "composto lácteo", estar causando uma série de reclamações, haja vista a reportagem abaixo transcrita, da Folha de São Paulo, edição online, disponível no site <http://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/1154020-procon-investiga-composto-lacteo-da-nestle-que-tem-cara-de-leite-e-deixa-pais-confusos.shtml>. 16/09/2012 - 02h56.*

*Procon investiga composto lácteo da Nestlé que tem 'cara' de leite e deixa pais confusos.*

#### **MARIANA VERSOLATO DE SÃO PAULO**

*As embalagens de Ninho e Ninho Fases são semelhantes: latas redondas e amarelas com a marca Ninho em letras grandes. Mas consumidores mais atentos verão que, dos dois, só um é leite em pó.*

*Diferentemente do leite Ninho, o Ninho Fases é um composto lácteo, uma mistura à base de leite e outros ingredientes, como óleos vegetais. A frase "este produto não é leite em pó" está na parte de trás da lata. Ele tem diferentes versões para cada faixa etária, de um a cinco anos.*

*Por causa da possibilidade de o consumidor ser induzido a erro, o Procon de São Paulo começou a investigar a Nestlé, após receber a denúncia de um consumidor.*

*Até há poucas semanas, o próprio site da Nestlé colocava o Ninho Fases na categoria de leite. Só mudou após uma notificação do PROCON. A entidade agora analisa o material publicitário da empresa e poderá multá-la ou exigir contrapropaganda. O prazo para o resultado da análise é de 120 dias, segundo Paulo Arthur Góes,*

*diretor executivo do Procon-SP.*

*"A informação nem sempre é clara. O consumidor não sabe a diferença entre leite e composto lácteo. Para ele, é tudo leite, mas o composto lácteo não tem as mesmas propriedades."*

*O Ministério da Agricultura também recebeu denúncias sobre o Ninho Fases.*

#### *QUALIDADE*

*Não há consenso entre os especialistas sobre se é melhor dar composto lácteo ou leite integral às crianças a partir de um ano - antes disso, o ideal é que ela receba leite materno.*

*Segundo Edson Credidio, médico nutrólogo e pesquisador em alimentos funcionais da Unicamp, o leite integral, por ser mais rico em nutrientes, é melhor para o desenvolvimento dos pequenos.*

*"Os melhores suplementos nutricionais estão nos alimentos e não no que se adiciona a eles. Essas novidades são meramente comerciais."*

*O publicitário Adriano Ferreira, 37, de Sorocaba (SP), ficou surpreso quando a médica de sua filha Heloísa, 3, disse que o Ninho Fases não era leite e pediu que ele trocasse de produto.*

*"Escolhi o Fases no supermercado porque vi que tinha um monte de vitaminas. Para mim era um leite Ninho mais incrementado. Você olha a embalagem e nem questiona se é leite porque conhece a marca Ninho. Me senti enganado."*

*Em blogs, outros pais se dizem surpresos e até revoltados quando descobrem que o Ninho Fases não é leite e contém xarope de milho, um tipo de açúcar.*

*Sophie Deram, pesquisadora e nutricionista do ambulatório de obesidade infantil do HC da USP, afirma que a tentativa de elaborar produtos com menos gordura saturada e mais vitaminas e minerais que o leite natural cria produtos doces e educa o paladar das crianças dessa forma. "Dou prioridade a alimentos reais, sem tantos processos industriais e adição de suplementos vitamínicos."*

*Já o pediatra Moises Chencinski afirma que o composto lácteo tem uma formulação mais apropriada para a criança manter o peso adequado e prebióticos para a saúde da flora intestinal. "O leite integral pode ter mais nutrientes, mas não são os adequados para essa faixa de idade."*

*Cid Pinheiro, coordenador das equipes de pediatria do Hospital São Luiz e professor assistente da Santa Casa, afirma que, com o passar dos anos, o leite deixa de ser tão essencial para a criança porque as fontes de cálcio ficam mais diversificadas com a ingestão de outros alimentos, como queijo e iogurte, e, portanto, não há problemas em consumir o composto lácteo.*

*"No fim, a Decisão sobre qual tipo de leite a criança vai tomar depois do aleitamento materno tem que ser individualizada e orientada por um pediatra."*

#### *OUTRO LADO*

*Em nota, a Nestlé afirmou que respeita o direito de informação ao consumidor e cumpre a legislação referente à comercialização de compostos lácteos do Ministério da Agricultura.*

*A empresa diz que os ingredientes adicionados ao leite visam contribuir para a ingestão de nutrientes importantes na infância.*

*A reportagem também questionou a Nestlé sobre o uso de xarope de milho no Ninho Fases. O ingrediente adicionado a produtos industrializados, com alta concentração de frutose e composto também por glicose, já foi acusado de ser um dos culpados pela epidemia da obesidade nos EUA. O nutrólogo Edson Credidio afirma que nele há quase as mesmas calorias do açúcar.*

*A empresa diz que uso do ingrediente visa reduzir o dulçor do produto. "O xarope de milho é um carboidrato que confere um sabor menos doce, o que garante a palatabilidade de Ninho Fases, colaborando para que as crianças acostumem o paladar a alimentos menos doces."*

*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 DJe 04/05/2009, no qual o ilustre relator literalmente posiciona-se: "As isenções, diante da inteligência do art. III, 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".

Aliado a tais argumentos, podemos tomar como exemplo, por ser plenamente correlacionada com a matéria ora discutida, a resposta dada a consulta realizada por contribuinte à Receita Federal, acerca de tratamento tributário ao produto "leite de soja", que, sabidamente, também não se enquadra no conceito de leite em pó:

**10ª REGIÃO FISCAL  
DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO  
SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 109, DE 29 DE MAIO DE 2012**

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado "leite de soja", não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como "compostos lácteos". Portanto, "iogurtes" e "sucos" à base de "leite de soja" não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea "c"; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. **ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado "leite de soja", não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como "compostos lácteos". Portanto, "iogurtes" e "sucos" à base de "leite de soja" não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea "c"; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007.

**CASSIA TREVIZAN**  
Auditora-Fiscal  
p/Delegação de Competência

Logo, tal entendimento vai ao encontro deste ora esposado guardadas as devidas proporções, pois o que mais interessa, é a sedimentação da idéia de que o entendimento conceitual deve ser restrito, e não amplo, como pretende a Requerente.

Outra menção, no mesmo sentido da existência de diferenciação entre "leite em pó" e "composto lácteo", pode ser observado no site <http://compostolacteo.com/start/main/>

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 abstendo de manifestar a respeito, com base no artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81.*

*Há de se questionar se, contrariamente ao aqui ora discutido, a legislação estadual estabelecesse uma alíquota mais gravosa para o leite em pó, se o entendimento do recorrente seria o mesmo, ou seria adaptado à nova situação, a exemplo daqueles produtos que tiveram alíquotas maiores adotadas pela legislação estadual como perfumes, o que ensejou o aparecimento das “deo colônias” “água desodorante” e produtos afins que no entendimento das empresas eram produtos diferentes dos perfumes, apesar de similares ou derivados, até mesmo pelo fato do Dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica, definir a expressão “derivada” como “Quím. Diz-se de substância, composto ou estrutura, que se considera proveniente de outra, mediante uma ou mais modificações nesta, mesmo que tais modificações não sejam exequíveis na prática”. Tal conceito, sepulta, pois, a discussão.*

*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.*

*Por tudo quanto exposto, coadunando-me com o teor do Parecer da PGE/PROFIS nos autos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.*

Assim, como já dito, acompanho o entendimento da Conselheira Relatora quanto ao demais, mas divergindo do seu pronunciamento em relação à Infração 2, voto pelo NÃO PROVIMENTO integral do Recurso Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria em relação à infração 2, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto às demais infrações, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 233038.0002/13-4, lavrado contra **ZENILDA REBOUÇAS DE ALMEIDA EIRELI (ATACADÃO 2 DE JULHO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$519.680,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$405.781,97, 70% sobre R\$68.235,41 e 100% sobre R\$45.662,62, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "a" e "e" e III, da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais, cabendo à repartição fazendária homologar os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infração 2) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infração 2)

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Infração 2)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS