

**PROCESSO** - A. I. N° 2691970009/14-6  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0132-02/15  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/12/2015

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0347-11/15

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. **a)** OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA PARA EMPRESAS CADASTRADAS NA CONDIÇÃO "NORMAL". Restou comprovado que foi aplicada indevidamente a redução da base de cálculo nas operações de saída interna de mercadoria não destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, conforme previsto na legislação do imposto. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. **b)** OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA DE COMPOSTO LÁCTEO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Constatado o uso indevido do benefício fiscal previsto para as operações internas de saída de compostos lácteos no período de janeiro/2012 a julho/2013, período que alcançava apenas o leite em pó (art. 87, XXI, do RICMS/97, art. 268, XXV do RICMS/12). Afastado a exigência fiscal relativo ao período de julho a dezembro de 2013, período em que o benefício fiscal de redução da base de cálculo contemplava as operações internas do composto lácteo (Redação dada ao inciso XXV do art. 268 pelo Decreto nº 14.681, efeitos de 01/08/13 a 31/12/13), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento). Infração 2 subsistente e infração 3, procedente em parte. Modificada a Decisão. Indeferido o pedido de redução ou cancelamento das multas decorrentes de descumprimento de obrigação tributária principal. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto da relatora quanto às infrações 2 e 3. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 02/10/2014, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 146.488,53, em razão da constatação do cometimento de 3 infrações à legislação que rege a cobrança do ICMS neste Estado.

*INFRAÇÃO 1 - 03.02.02 - "Recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas". Valor da exigência: R\$ 2.468,62.*

*INFRAÇÃO 2 - 03.02.06 – "Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo". Valor da exigência: R\$ 44.732,74.*

*INFRAÇÃO 3 - 03.02.02 - "Recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas". Valor da exigência: R\$ 146.488,53*

De acordo com a descrição dos fatos constante do Auto de Infração, os motivos que ensejaram o

lançamento foram os seguintes:

*Infração 01 - Efetuou venda nos meses de novembro e dezembro de 2011 para empresas cadastradas como normais com o uso indevido do benefício do inc. II do par. 1º do art. 51 do RICMS/97 e do inciso II do par. 1º do art. 16 da Lei 7014/96, aplicável aos produtos da cesta básica, dentre os quais está o leite em pó.*

*Infração 02 – Promoveu operações de saída no período compreendido entre janeiro a julho de 2013 dos produtos IDEAL LEPO SACHET 50X200g BR código 412824, MOLICO ACTICOL Leite em pó 24X300G BR, Código 12076752, MOLICO LEPO DESN ACTIFIBRAS 24X300G BR, Código 414851, NAN 2 PRO FORMULA INFANTIL 12X400G BR, Código 12029798; NINHO 1 + PBIO Fases Lepo Sac 12x800g BR código 12187789, NINHO 5 CALCI N LEITE EM PÓ 24X400G BR, Código 12078521, NAN 1 PRO FORMULA INFANTIL 12X400G BR, Código 12020846, NAN AR FORMULA INFANTIL 12X400G BR, Código 12048431, NAN CONFORT FORMULA INFANTIL 6X800G BR, Código 12142465, NINHO 3 PBIO1 FASES LEPO 24X400G NI BR, Código 12164086, com utilização indevida da redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 e artigo 268, inciso XXV do Decreto nº 13.780/2012. Tal conduta resultou em recolhimento a menor do ICMS, uma vez que tais produtos não são tecnicamente leite em pó.*

*Infração 03 – Nos exercícios de 2012 e 2013 utilizou o benefício inc. II do par. 1º do art. 16 da Lei 7014/96, tratamento este que não seria aplicável às operações relativas ao produto IDEAL LEPO SACHET 50X200G BR, código 412824, uma vez que este produto não é industrializado pelo estabelecimento autuado e sim são oriundos de sim da sociedade empresária Nestlé Nordeste e Alimentos e Bebidas LTDA.*

Após a apresentação da defesa e prestação de informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pelo órgão julgador de primeira instância que assim decidiu, na assentada de julgamento datada de 30/07/2015.

#### **VOTO**

*Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal - PAF está revestido das formalidades legais no que preceitua o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, tendo sido apurados o imposto, a multa e a respectiva base de cálculo, conforme demonstrativos e documentos juntados aos autos, por amostragem, fl. 9/61 e arquivos eletrônicos em mídia na fl. 68. Há, inclusive, clareza quanto à indicação do nome, endereço, qualificação fiscal do sujeito passivo e das condutas típicas dos ilícitos administrativos, bem como o nítido exercício, pelo impugnante, do direito de defesa e do contraditório. Assim, com base no art. 147, inciso I, alínea "a" do citado regulamento processual, indefiro o pedido de diligência fiscal, por considerar os elementos contidos nos autos suficientes para a formação da convicção deste relator e deslinde da questão posta.*

*Quanto à infração 01, os documentos trazidos aos autos pelo impugnante não possuem o condão de afastar a acusação empreendida. As consultas dos cadastros das empresas destinatárias são posteriores ao momento dos fatos geradores imputados, diferentemente das provas colacionadas às fls. 23/26, que evidenciam a situação "Normal" das pessoas jurídicas destinatárias à época dos respectivos fatos geradores, o que impede a aplicação da alíquota de 7% consignada no art. 16, inciso I, alínea "c", da Lei Estadual nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996. Neste sentido, também, não há apresentação de comprovantes para atestar o recolhimento em duplicidade aventureira.*

*Não acolho os argumentos defensivos voltados à transferência da competência administrativa, posto que cabe, ao sujeito passivo, o dever jurídico de gerenciar a sua atividade empresarial, em consonância com a livre iniciativa conferida pela Constituição Federal e com o art. 34 da Lei Estadual nº 7.014/96, ao dispor as obrigações do contribuinte do ICMS, com destaque a prescrição do inciso IV aplicável à situação posta.*

*No caso concreto, constato que o ônus da acusação fiscal para a constituição do crédito tributário foi realizado, em conformidade com a legislação tributária vigente e em vigor.*

*Logo, subsiste a respectiva infração, com base, inclusive, no art. 141 do RPAF/99.*

*Acerca das infrações 02 e 03, não acolho os argumentos defensivos elencados, em virtude das razões a seguir dispostas.*

*Em que pese os argumentos defensivos aduzidos respaldados em lições da doutrina e apresentação de decisões do Poder Judiciário, sem comprovar o caráter erga omnes e, por isso, não vinculantes, não me parece mais adequada a interpretação extensiva para a aplicação da redução da base cálculo às operações internas com composto lácteo, diante do comando normativo disposto no art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN - Lei nº 5.172, de 25/10/66, tendo em vista a literalidade das normas regulamentares postas - art. 87, inciso XXI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/97 e art. 268, inciso XXV, do Decreto nº 13.780, de 16/03/12, além da natureza jurídica de isenção parcial conferida ao mencionado benefício fiscal. Nesta senda, a norma legal complementar não permite ao intérprete o uso dos critérios da*

*seletividade e essencialidade mencionados pelo sujeito passivo para aplicar o benefício fiscal pleiteado.*

*A Instrução Normativa nº IN 28/2007, de 12/06/07, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, que aprova o Regulamento Técnico para fixação de identidade e qualidade de composto lácteo, publicada no Diário Oficial da União de 14/06/07, Seção 1, pág. 8, e em pleno vigor, expressa a distinção entre o produto composto lácteo nos itens 2 e 9.3 do seu Anexo. Nos autos, às fls. 35; 36; 58/61; 184 e 185, os servidores fiscais juntam cópias de espelhos das imagens de produtos denominados compostos lácteos, cujas operações foram objetos do lançamento tributário em questão, para comprovar a classificação distinta dos produtos composto lácteo e leite em pó.*

*Não considero plausível o entendimento defensivo de que a disposição obrigatória da expressão: COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ ou ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ nos rótulos dos produtos, possui a finalidade de atender, apenas, as normas atinentes ao Código de Defesa do Consumidor – Lei nº 8.078, de 11/09/90, pois a informação, além de fidedigna, o inerente dever relaciona-se com o cumprimento do Princípio da Boa Fé objetiva independentemente da relação jurídica com o Estado ou decorrente das relações de consumo.*

*Os Relatórios Técnicos nº 001.277/12 do INT (Ideal) e nº 56/2010 do INT (Ninho) apresentados pelo impugnante não expressam que o produto composto lácteo é leite em pó, e sim, destacam a harmonia dos produtos, o idêntico processo tecnológico e a produção a partir do leite em pó. Ademais, pelo acréscimo da hipótese do benefício fiscal às operações internas com composto lácteo – alteração, a partir de 01/08/13, do art. 268, inciso XXV, do Decreto nº 13.780, de 16/03/12 - corrobora, também, com a distinção dos produtos leite em pó e composto lácteo.*

*A Decisão proferida no Acórdão 0034-03/13 da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, não expressa posição majoritária do CONSEF. No sentido da aplicação literal do benefício da redução da base de cálculo, ou seja, a não aplicação da isenção parcial nas operações internas com o composto lácteo, têm-se as decisões nos Acórdãos de nºs: 0012-13/14; 0102-12/14; 0141-11/14; 0142-11/14; 147-11/14; 0168-11/14; 0289-13/13; 0445-13/13, da 2ª Instância de Julgamento Fiscal e Acórdãos de nºs: 0112-05/15; 0268-01/14; 0273-02/13 e 0268-02/13, da 1ª Instância de Julgamento Fiscal.*

*Cabe o registro de que o sujeito passivo reconheceu idêntica infração lançada no Auto de Infração AI nº 207351.0404/13-4, quando aderiu ao REFIS/13 - estatuído pela Lei nº 12.903, de 05/09/13, conforme fls. 48/50.*

*Do exposto, considero subsistente o lançamento tributário constante da infração 02.*

*Das razões aduzidas para infração 02, considero, também, subsistente a imputação fiscal consignada na infração 03, relativa a operações com o composto lácteo denominado IDEAL LEPO SACHET 50X200G BR, código 412824.*

*A respeito do caráter inconstitucional das multas, este CONSEF não possui competência para a devida apreciação, em virtude do art. 167 do RPAF/99, bem como este Órgão Julgador quanto ao pedido de redução ou cancelamento aventado, por decorrerem de descumprimento de obrigação tributária principal, de acordo com os art's. 158 e 159 do RPAF/99.*

*No que se refere ao pedido para que as intimações e notificações sejam encaminhadas ao seu procurador, nada obsta que o órgão competente ao fazer as intimações remeta os instrumentos próprios para o endereço indicado na peça defensiva. Contudo, será igualmente válida a intimação encaminhada para o endereço do contribuinte, conforme art. 108 do regulamento processual em vigor.*

*Portanto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em epígrafe.*

Como é possível constatar da análise do voto do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 2ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva, entenderam pela procedência do lançamento de ofício.

Inconformado com os termos da Decisão que lhe foi desfavorável o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, sustentando preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido na medida em que o órgão julgador *a quo*, ao indeferir a perícia requerida e deixar de apreciar as provas carreadas à peça impugnatória, lhe cerceou o direito de defesa.

Quanto ao mérito aduz relativamente à infração capitulada no item 1 que utilizou corretamente a alíquota reduzida a 7% porque à época da realização das operações as empresas para as quais deu saída estão cadastradas como micro empresa e empresa de pequeno porte.

Afirma que, ao contrário do entendimento do órgão julgador *a quo*, a atividade fiscalizadora é privativa do Estado não lhe cabendo fiscalizar os seus clientes a fim de pesquisar seus registros

junto a órgãos federais estaduais ou municipais.

Diz que procedeu à juntada de extratos expedidos pelo sistema da SEFAZ que atestam que à época a condição de micro empresa ou empresas de pequeno porte dos clientes para os quais realizou as vendas, mas que, no entanto, os membros integrantes da 2ª JJF não os acatou por terem sido eles emitidos em data posterior aos períodos de apuração objeto do lançamento, vale dizer em 05/07/2012 e 29/07/2014.

Embora se trate de infrações distintas, o Recorrente opta por defender as exigências consubstanciadas nos itens 2 e 3 de forma conjunta, sustentando que o lançamento não pode subsistir, haja vista que os produtos objeto do lançamento fazem jus à redução de base de cálculo previstas no inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA e posteriores alterações.

Aduz que o fundamento de decidir do acórdão recorrido tomou por base as informações constantes na embalagem do produto que são insuficientes para descharacterizar o Leite Ideal como espécie do gênero leite em pó, uma vez que as referidas informações ali apostas têm natureza meramente regulatória.

Afirma que neste caso se deve atentar para a finalidade e utilização dos produtos pelo consumidor, bem assim que as suas características técnicas e nutricionais evidenciam, de forma inequívoca, tratar-se de leite em pó, motivo pelo qual as operações de saídas correlatas fazem jus à redução de cálculo.

Atesta que produção do composto lácteo é idêntica à do leite em pó se diferenciando apenas em relação à adição de outros ingredientes que ocorre no processo de industrialização do primeiro produto. Tal evento, contudo, não retira do composto lácteo a sua característica essencial de ser um leite em pó. Tanto é assim que este ocupa posição 0404.2 da Nomenclatura Comercial do Mercosul – NCM, vale dizer: Leite e creme de leite, concentrados ou adicionados de açúcar e outros edulcorantes.

Com o objetivo de comprovar as suas assertivas, procede à juntada de laudo técnico da lavra do INT – Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 146 a 159), órgão criado pelo Decreto Federal nº 96.929/88, submetido à supervisão do Ministério da Ciência e Tecnologia, que tem por finalidade executar e promover pesquisas, apoio e serviços tecnológicos para o setor industrial e correlatos, com ênfase para as novas tecnologias necessárias ao contínuo aprimoramento dos bens e serviços do parque industrial brasileiro, estando ainda credenciado pelo IMETRO para realizar a certificação e produtos orgânicos, tal como o leite.

Reproduz o inciso II, do §2º do artigo 155 da Constituição Federal, sustentando que a redução da base de cálculo aplicável ao leite pó tem fulcro no princípio constitucional da seletividade. Nestas circunstâncias, sustenta ser defeso à fiscalização ignorar as características técnicas do produto, bem assim a sua finalidade de modo a conferir tratamento diferenciado para produtos equivalentes, que têm a mesma natureza, essência e que se prestam para o mesmo fim.

Sustenta finalmente que a inconstitucionalidade da multa de infração em razão de o elevado percentual aplicado possuir nítido caráter confiscatório.

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

No entender da Procuradora Representante as questões atinentes à inconstitucionalidade das normas não se inserem na competência do órgão julgador administrativo a teor do quanto previsto no artigo 167 do RPAF, pelo que não devem ser apreciadas.

Quanto à infração 1 se posiciona no sentido de que as provas trazidas pelo Recorrente não são suficientes para elidir a exigência já que os extratos foram expedidos em data posterior aos períodos de apuração objeto do lançamento.

No que diz respeito às infrações 2 e 3, se posiciona no sentido de que as normas concessivas de benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente a teor do quanto dispõe o artigo 111 do

CTN.

Aduz que o laudo técnico INT 001/277/12 apresentado pelo Recorrente estabelece harmonia entre os produtos objeto do lançamento e o leite em pó, e não identidade entre ambos, argumentando, ademais, que a competência para enquadramento fiscal das mercadorias é conferida ao Ministério da Fazenda nos termos do que dispõe a Lei n.º 9.430/96 e não ao referido órgão.

Esclarece por derradeiro que as Decisões do Judiciário trazidas pelo Recorrente em sustentação à sua tese não têm efeitos erga omnes e, portanto, não são dotadas de caráter vinculante.

**VOTO (Vencido quanto às Infrações 2 e 3.**

O Recurso é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo assim para análise das razões do Recurso iniciando pela preliminar de nulidade do acórdão de base suscitada.

Conforme relatado, sustenta o Recorrente que ao indeferir a prova pericial requerida o órgão julgador de primeira instância lhe cerceou o direito de defesa. Não lhe assiste razão.

Com efeito, nos termos do quanto previsto no artigo 138, §1º do RPAF a avaliação acerca da necessidade da realização de perícia ou procedimento de diligência se constitui em prerrogativa do Relator cabendo a este, a seu critério, avaliar se os autos estão aptos a serem incluídos em pauta de julgamento.

Verifico que ao analisar os documentos que instruem a peça impugnatória entendeu a autoridade julgadora de primeira instância não serem eles aptos a ensejar o afastamento das exigências, tendo sido esta a razão do indeferimento da diligência requerida.

Ao assim proceder, o órgão julgador a quo em nada cerceou o direito de defesa do sujeito passivo, pois apreciou a lide com base em todos os elementos que instruem o PAF os quais, com fulcro no artigo 137 do RPAF, avaliou serem suficientes à formação do seu convencimento, posicionamento com o qual me alinho e, por conseguinte, afasto a alegada nulidade do acórdão.

No mérito quanto à infração 1 entendo não assistir razão ao Recorrente. Com efeito, conforme atestam os documentos de fls. 23 a 26, à época da ocorrência dos fatos geradores objeto do lançamento, as empresas destinatárias das mercadorias não estavam enquadradas como micro empresas ou empresas de pequeno porte, razão pela qual as saídas de mercadorias com destino aos seus estabelecimentos não estavam contempladas com a redução da base de cálculo de que trata o artigo 87 do RICMS/97 e o artigo 268 do RICMS/2012.

Embora, de fato, não seja da responsabilidade do Recorrente fiscalizar a situação cadastral de seus clientes, tratando-se de benefício condicionado à situação do destinatário, incumbia ao Recorrente averiguar o atendimento da condição estabelecida na norma. Nestes termos, não acolho a pretensão recursal, mantendo em todos os seus termos a Decisão de base.

No que diz respeito às exigências capituladas nos item 2 e 3 do Auto de Infração, constato que a esta altura do PAF a controvérsia reside na interpretação que se deve conferir ao quanto disposto no inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA que prevê a redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó, vale dizer: se tal dispositivo legal é ou não aplicável aos compostos lácteos em pó – Leite em pó modificado – como é o caso IDEAL Lepo Sachet 50x200g BR e IDEAL Leite em Pó Sachet 25x400g BR, dentre outros.

No entendimento da fiscalização, ratificado pelo órgão julgador de primeira instância, os referidos compostos lácteos não são espécies de “leite em pó”, razão pela qual não é possível aplicar a norma de forma extensiva a tais produtos em vista do que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

Além disto, ainda restou consignado no voto condutor do acórdão recorrido que as informações contidas no Laudo Técnico trazido aos autos conflitam com aquelas constantes do rótulo dos produtos e, porquanto, não têm o condão de modificar disposição expressa da legislação

tributária estadual.

No meu sentir, 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 3<sup>a</sup> 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:

*“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 transcrito:*

*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 suscetível 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 dúvidas, 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 2<sup>a</sup> 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 vênia, razão não lhe assiste.*

*Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extraír 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 inadeguado 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, Molico, Manacá, 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 descaracterizá-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."*

Demais disto, não vejo como desprezar as informações constantes do laudo expedido pelo INT carreado aos autos pelo Recorrente, cujas conclusões atestam, de forma hialina, que embora acrescido de outros ingredientes, os compostos lácteos possuem as mesmas características e funcionalidades do leite em pó, sendo produzido, inclusive, a partir de substâncias orgânicas análogas.

Ora, se é certo que a competência para proceder à classificação fiscal das mercadorias é atribuída

à Superintendência da Receita Federal do Brasil – SRFB, certo é também que o referido órgão para proceder à referida classificação, busca subsídios, dentre outros documentos e informações, em laudos técnicos expedidos por entidades credenciadas como é o caso do INT. Neste sentido dispõe o § 4º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF n.º 740/07, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, *in verbis*:

*Art. 4º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias, devem ser fornecidas obrigatoriamente, pelo consulente, as seguintes informações sobre o produto:*

.....

*§ 4º Também deverão ser apresentados, no caso de classificação de mercadorias, catálogo técnico, bulas, literaturas, fotografias, plantas ou desenhos e laudo técnico, que caracterizem o produto, bem assim outras informações ou esclarecimentos necessários à correta identificação técnica do produto. Grifos meus.*

Assim é que, discordando do posicionamento externado pela Decisão de base, bem assim do opinativo do nobre representante da PGE/PROFIS, entendo não ser imprópria a assertiva no sentido de que as informações técnicas prestadas pelo INT são irrelevantes para o deslinde do presente caso.

Ademais, é de se observar que não se trata simplesmente de buscar a classificação fiscal dos produtos em questão, uma vez que o benefício fiscal ora em análise não foi concedido a produto classificado em determinada posição na NCM e sim ao gênero Leite em Pó. No meu entendimento, o que se deve investigar é se o composto lácteo pode ser considerado como uma espécie de leite em pó, hipótese em que as respectivas saídas se subsumirão ao conteúdo da norma que prevê a redução de base de cálculo.

A controvérsia instaurada tem como pano de fundo, porquanto, questão de natureza estritamente técnica, daí porque não se pode prescindir de análise realizada pelos órgãos técnicos competentes.

No presente caso, o laudo técnico confeccionado pelo INT atesta que as adições e substituições tecnológicas que integram o processo fabril do Leite IDEAL – produto objeto da análise técnica – não lhe retiram a característica essencial inerente ao leite em pó, tudo em conformidade com os termos da Portaria MAPA nº 146/96, confirmando, inclusive, a harmonização das características físicas-químicas do produto com a descrição correspondente à posição 0402.10 da NCM, vale dizer: “Leite em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1,5%”. Analisemos, pela sua importância, a resposta dada ao quesito de nº 13 constante do mencionado laudo técnico:

*13) 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 produto Ideal guarda harmonia com essa descrição?*

*Resposta: Sim. O produto Ideal guarda harmonia com essa descrição, já que ele é produzido a partir do leite em pó possuindo em sua composição um teor de matéria gorda, de 21,1%.*

Diante do exposto, entendo ter restado evidenciado que, em que pese a informação constante do rótulo dos produtos, 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, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria n.º 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT, carreado aos autos pelo contribuinte.

Nestes termos, dou Provimento ao Parcial ao Recurso Voluntário para reformar o acórdão recorrido quanto aos itens 2 e 3 do Auto de Infração.

Finalmente, me abstendo de apreciar o pleito de redução da multa de infração em face do que dispõe o artigo 167 do RPAF.

Ocorre que, no caso dos autos, para concluir pela necessidade de modulação da penalidade cominada este Conselho de Fazenda haveria, necessariamente, de afastar as disposições contidas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 em face da sua incompatibilidade com os comandos extraídos do

inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal que estatui o princípio da vedação ao confisco.

Não se trata aqui de conferir a uma norma natureza infra legal uma interpretação conforme a Lei a quem esta deve guardar obediência, procedimento que, a meu ver, é inerente ao controle da legalidade do ato de lançamento, atividade que se insere nas atribuições deste órgão julgador, mas sim de reconhecer e declarar a inconstitucionalidade de determinada disposição contida em Lei Ordinária regularmente promulgada pelo Poder Legislativo Estadual.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para afastar a exigência consubstanciada nos itens 2 e 3 do Auto de Infração, mantendo a Decisão proferida pela 2ª JJF quanto à exigência capitulada no item 1.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto às infrações 2 e 3)**

Coaduno-me com o voto prolatado pelo n.º Relatora quanto ao não acolhimento dos argumentos apresentados pelo recorrente no que se refere à infração 1, porém em que pese a boa fundamentação apresentada, divirjo quanto à apreciação do Recurso Voluntário, quanto ao mérito das infrações 2 e 3, que entendo não merecer Provimento a infração 2 e Provimento Parcial relativo à infração 3, conforme passo a expor.

No que se refere à infração 2, observo que, conforme fundamentado na Decisão da Primeira Instância, os produtos objeto da autuação são compostos lácteos que são "*produzidos a partir de leite em pó*".

Convém ressaltar que, a matéria em questão, em relação ao mesmo estabelecimento autuado, já 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 e em Decisões prolatadas pelas 1ª e 2ª Câmaras, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102-12/14, CJF 0141-11/14, CJF 0142-11/14, CJF 147-11/14 e CJF nº 0168-11/14.

Portanto, o entendimento prevalente nas Decisões proferidas por este Conselho de Fazenda é de que os produtos em questão: COMPOSTO LÁCTEO não é LEITE EM PÓ, não estando contemplado com a redução da base de cálculo prevista no inciso XXI, do art. 87, do RICMS/97, com redação vigente até 31/07/13, quando foi alterado pelo Decreto nº 14.681/13, com efeitos a partir de 01/08/13, quando foi inserido no inciso XXV do artigo 268 do RICMS-BA/12 (Decreto nº 13.780/12) passando a contemplar o composto lácteo em pó com a redução da base de cálculo prevista para o leite em pó. Logo, não há como se aplicar aos fatos tratados no Auto de Infração com relação à infração 2 relativo ao período de janeiro a julho de 2013.

Assim, conforme fundamentado na Decisão da primeira instância, em se tratando de benefício fiscal (redução da base de cálculo, equiparado à isenção parcial), aplica-se o disposto no artigo 111, II do CTN, interpretando literalmente a legislação tributária. Fica mantida a Decisão pela Procedência da infração 2.

Quanto à infração 3, observo que esta acusa recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias [composto lácteo], constato que foi descrito na infração que o estabelecimento autuado comercializou produtos não fabricados por ele, destinados à Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) aplicando indevidamente a alíquota de 7%, prevista no art. 16, §1º da Lei nº 7.014/96.

Constatou que o demonstrativo sintético de fls. 38 e 39, elaborado a partir dos analíticos de fls. 40 a 44 indica que:

A) O estabelecimento autuado comercializou o composto lácteo no período de abril de 2012 a dezembro de 2013, aplicando alíquota de 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias destinadas a MEs/EPPs (art. 16, §1º da Lei nº 7.014/96);

B) Considerando que o estabelecimento autuado é detentor do benefício fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 a fiscalização aplicou a redução da base de cálculo de 41,176% o que resulta em carga tributária de 10% e deduziu o valor recolhido pela alíquota de 7%, o que resultou em diferença exigida em 3%.

Pelo exposto, considerando que o art. 16, I, “c” da Lei nº 7.014/96 prevê que se aplica alíquota de 7% (sete por cento) nas operações com mercadorias saídas de quaisquer “estabelecimentos industriais situados neste Estado e destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes”, e na situação presente em se tratando de operações de saídas de mercadorias que não foram produzidas pelo estabelecimento autuado, está correto o procedimento fiscal em desenquadrar as operações objeto da autuação, por falta de amparo legal.

Entretanto, se tratando de operações com *composto lácteo* o art. 87, XXI do RICMS/97 (Decreto nº 6.284/97 vigente até março de 2012) previa redução na base de cálculo nas operações internas com leite em pó em 58,825% de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%. Logo, conforme apreciado na infração 2, não contemplava as operações com composto lácteo.

Por sua vez, o artigo 268, XXV do RICMS/12 (Decreto nº 13.780/12, vigente a partir do mês de abril de 2012), sofreu diversas alterações, conforme abaixo transcrita:

- 1) *Redação originária, efeitos até 31/07/13: das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%;*
- 2) *Redação dada pelo Decreto nº 14.681, de 30/07/13, efeitos de 01/08/13 a 31/12/13: das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% ”;*
- 3) *Redação dada pelo Decreto nº 14.898, de 27/12/13, efeitos a partir de 01/01/14 a 16/06/15: das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% ”.*

Pelo exposto, no período autuado de janeiro a julho de 2012, a legislação previa apenas redução na base de cálculo de leite em pó, não se aplicando ao composto lácteo. Logo, tendo o estabelecimento autuado comercializado o composto lácteo aplicando alíquota de 7%, está correta a autuação, visto que (i) não sendo fabricante do produto o estabelecimento não podia aplicar a alíquota de 7% (art. 16, I da Lei 7.014/96) e aplicava-se alíquota de 17% para o produto composto lácteo (ii) neste caso estando o estabelecimento autuado contemplado com o benefício fiscal de redução da base de cálculo em 41,176% previsto no Decreto nº 7.799/00, de modo que se equipare a carga tributária de 10%, está correta a Decisão em manter a exigência do porcentual de 3%, que corresponde a diferença de 10% menos o 7% que foi recolhido pelo estabelecimento autuado.

No que se refere ao período de 01/08/13 a 31/12/13 a redação do inciso XXV do art. 268 do RICMS/12, dada pelo Decreto nº 14.681 de 30/07/13, previa redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%. Logo, tendo o estabelecimento autuado tributado as operações em 7% neste período, com relação ao composto lácteo, não resta qualquer valor a ser exigido.

Assim sendo, no que se refere à infração 3, a Decisão deve ser reformada, excluindo os valores exigidos no período de agosto a dezembro de 2012, o que resulta em valor devido de R\$104.520,10, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorr	Data Vencto	Base Cálculo	Aliq %	Multa	Valor/ Devido
31/01/12	09/02/12	26.704,41	17,00	60,00	4.539,75
29/02/12	09/03/12	31.764,59	17,00	60,00	5.399,98
31/03/12	09/04/12	28.528,65	17,00	60,00	4.849,87
30/04/12	09/05/12	25.076,29	17,00	60,00	4.262,97
31/05/12	09/06/12	35.798,76	17,00	60,00	6.085,79
30/06/12	09/07/12	33.863,65	17,00	60,00	5.756,82
31/07/12	09/08/12	32.062,06	17,00	60,00	5.450,55
31/08/12	09/09/12	30.867,41	17,00	60,00	5.247,46
30/09/12	09/10/12	25.752,53	17,00	60,00	4.377,93
31/10/12	09/11/12	31.619,82	17,00	60,00	5.375,37

30/11/12	09/12/12	34.702,24	17,00	60,00	5.899,38
31/12/12	09/01/13	22.429,24	17,00	60,00	3.812,97
31/01/13	09/02/13	34.136,82	17,00	60,00	5.803,26
28/02/13	09/03/13	23.893,59	17,00	60,00	4.061,91
31/03/13	09/04/13	29.041,06	17,00	60,00	4.936,98
30/04/13	09/05/13	39.486,35	17,00	60,00	6.712,68
31/05/13	09/06/13	37.598,35	17,00	60,00	6.391,72
30/06/13	09/07/13	46.510,94	17,00	60,00	7.906,86
31/07/13	09/08/13	44.987,35	17,00	60,00	7.647,85
<b>TOTAL</b>					<b>104.520,10</b>

Voto pela manutenção da Decisão com relação às infrações 1 e 2 e ROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário pela reforma da infração 3 de Procedente para Procedente em Parte e redução do débito de R\$146.488,53 para R\$104.520,10.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269197.0009/14-6**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$151.721,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Lauande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Quanto às infrações 2 e 3)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR  
(Quanto às infrações 2 e 3)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS