

**PROCESSO** - A. I. N° 269352.0039/14-8  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS VOLUNTÁRIO – Acórdão 6<sup>a</sup> JJF n° 0039-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 26/12/2016

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0248-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO. OPERAÇÃO DE SAÍDA PARA ESTABELECIMENTOS DESABILITADOS OU INAPTO NO CAD/ICMS. A ordem normativa vigente, à época, fixava benefício fiscal para aplicação da alíquota de 7% nas vendas internas com Microempresas e Empresas de Pequeno Porte inscritas no Cadastro Estadual, cuja obrigação em averiguar a situação cadastral dos adquirentes é do recorrente. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. a) OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA PARA EMPRESAS NA CONDIÇÃO "NORMAL". À época, o sujeito passivo era habilitado à redução da base de cálculo nestas operações, prevista no Decreto 7799/00. Exigência do ICMS remanescente entre as cargas tributárias de 10% e 7%. Ausência de fato modificativo ou extintivo da acusação fiscal; b) OPERAÇÃO DE SAÍDA DE COMPOSTO LÁCTEO. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS. A redução da base de cálculo nas operações internas de leite em pó, por se tratar de isenção parcial, sua aplicação legal deve ser literal, por força do art. 111 do CTN, cujo benefício fiscal só se estendeu ao composto lácteo a partir da Alteração nº 15, de 30/07/13. Mantida a Decisão. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR DE SAÍDAS. Tal apuração constitui comprovação suficiente da realização de operações sem documento fiscal. Razões recursais não elidem a infração. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº. 0039-06/16 da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$348.067,61, em razão da constatação de cinco irregularidades, sendo objeto deste Recurso às exações 1, 3, 4 e 5, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$155.672,90, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no exercício de 2011, decorrente de *"Aplicação indevida da alíquota de 7% nas vendas a Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, estabelecida no Art. 51, I, alínea c do RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, por conta de estarem com a Inscrição Estadual na qualidade de*

*DESABILITADOS (diferentes de ATIVO) ou INAPTOS, conforme banco de dados da SEFAZ, por ocasião da data da venda".*

INFRAÇÃO 3 - Recolheu a menor do ICMS, no valor de R\$27.064,51, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no exercício de 2011, decorrente da “... *aplicação indevida do benefício de microempresas nas vendas a contribuinte normal, configurando uso indevido de alíquota de 7%, previsto no Art. 51, I, c, do RICMS/97. Aplica-se neste caso, a alíquota de 17%, com redução de base de cálculo em 41,176% uma vez que o contribuinte é signatário de termo de acordo, se os adquirentes das mercadorias estão devidamente Ativos no cadastro da Secretaria da Fazenda*”.

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor ICMS, no valor de R\$70.440,29, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, uma vez que “*Aplicou indevidamente redução de base de cálculo de 58,827% no produto COMPOSTO LÁCTEO, prevista apenas ao Leite em Pó, conforme art. 87, inciso XXI do RICMS/BA - Dec 6284/97.*”

INFRAÇÃO 5 - Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$55.740,83, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2011, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis.

O Acórdão recorrido julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$308.918,53, após considerar nula a exação 2, pela insegurança na determinação da base de cálculo, nos termos a seguir:

Em relação à primeira infração:

*No que se refere à Infração 1, os argumentos defensivos não são capazes de elidir a acusação administrativa, na qual descreve operações destinadas a empresas com inscrição inapta ou baixada no Cadastro de Contribuintes da Bahia e o uso indevido da redução da base de cálculo. O autuado apresenta extratos, a título de amostragem, de três das empresas destinatárias de suas operações fiscais com a situação cadastral "Habilitado", o que permitiria a utilização do benefício da redução da base de cálculo, fls. 127 a 129. No entanto, na fl. 163, demonstra-se a situação inapta da empresa de Inscrição Estadual nº 072.535.911, no período de 02/09/2008 a 05/09/2012; na fl. 164, a situação inapta da empresa de Inscrição Estadual nº 068.309.954, no período de 02/09/2008 a 13/02/2014 e na fl. 165, situação inapta da empresa de Inscrição Estadual nº 046.840.314, no período de 04/08/2008 a 25/05/2012. Tais períodos compreendem as datas de ocorrência do lançamento tributário - jan/11 a dez/11. Registre-se que as demais operações não foram objeto de pedido contraposto específico.*

*Não acolho o entendimento do impugnante a respeito da transferência da competência no que tange a fiscalização dos destinatários das suas operações, pois o Regulamento do ICMS - RICMS/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997 fixa nos seus arts. 178 e 181, respectivamente, a possibilidade de identificação do estabelecimento, mediante acesso público no endereço eletrônico "http://www.sefaz.ba.gov.br/" e a responsabilidade do contribuinte, neste caso o autuado, na verificação, via INTERNET ou nos terminais de auto-atendimento da Secretaria da Fazenda, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promover transação comercial.*

*Aplico as normas específicas contidas no Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 e no Regulamento do ICMS vigente - RICMS/97, para deslinde desta questão.*

*O art. 1º do Decreto nº 7.799/00, fixa que a fruição da redução da base de cálculo em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), esteja adstrita às operações internas entre contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) e o arts. 13, 142, 150 e 165 do RICMS/97, determinam, respectivamente, condição para a outorga de benefício fiscal; obrigações do contribuinte; a obrigatoriedade de inscrição, no Cadastro de Contribuintes, antes do início das atividades mercantis e a desabilitação de contribuinte do Cadastro, em decorrência de baixa, suspensão ou inaptidão da inscrição. Tais normas não foram observadas pelo sujeito passivo. Neste contexto, os argumentos defensivos não devem prosperar.*

*Assim, concluo ser pertinente a acusação fiscal em análise, pelo que julgo subsistente o lançamento descrito na Infração 1, em virtude da falta de cumprimento da condição da situação cadastral ativa, por entender, através da definição regulamentar, que os destinatários com as inscrições baixadas, suspensas e inaptas são*

estabelecimentos não inscritos no Cadastro da SEFAZ/BA, constituindo-se óbice para o reconhecimento do benefício fiscal inerente ao art. 51, inciso I, alínea "c", do RICMS/97 e art. 1º do Decreto nº 7.799/00. Aplico o art. 140 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, decorrente da falta de impugnação específica na integralidade dos fatos geradores lançados.

Quanto à terceira infração:

A Infração 3 descreve o uso indevido do benefício fiscal contemplado no art. 51, inciso I, alínea "c", do RICMS/97 decorrente das operações de saída destinadas a empresas com a condição cadastral "Normal" e situação "Ativa". O sujeito passivo alega que as operações lançadas contêm saídas de mercadorias contempladas pelo art. 51, inciso I, alínea "a", do RICMS/97. Todavia, não se desincumbiu do seu ônus processual no sentido de comprovar o fato modificativo, extintivo, impeditivo da imputação fiscal. Ademais, a obrigatoriedade do sujeito passivo aduzida na análise da infração anterior é cabível nesta irregularidade. Assim, com base nas razões aludidas ao desfecho da Infração 1, notadamente, quanto à obrigatoriedade conferida nos arts. 13, 142, 150 e 165 do RICMS/97 e nos arts. 140, 141 e 143 do RPAF/99, conluso pela pertinência da acusação fiscal posta. Logo, julgo caracterizado o lançamento descrito na Infração 3.

No tocante à quarta infração:

Acerca da Infração 4, não acolho os argumentos defensivos elencados em virtude das razões a seguir aduzidas.

Em que pese os argumentos defensivos aduzidos respaldados em lições da Doutrina e apresentação de decisões do Poder Judiciário, contudo, sem comprovar o caráter erga omnes e, por isso, não vinculantes, entendo não ser 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 CTN, que impõe a interpretação literal.

Em face da literalidade da norma regulamentar posta - art. 87, inciso XXI, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/97 e da natureza jurídica de isenção parcial conferida ao mencionado benefício fiscal, a norma legal complementar não permite ao aplicador do direito o uso dos critérios da seletividade e essencialidade mencionados pelo sujeito passivo para aplicar o benefício fiscal.

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 definição e distinção entre os produtos Composto Lácteo e Leite em Pó, respectivamente, nos itens 2 e 9.3 do seu Anexo fls. 166 a 175.

Não considero plausível o entendimento defensivo de que a disposição obrigatória da expressão: "COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ", nos rótulos dos produtos, possui a finalidade de atender, apenas, às 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 de informação relaciona-se com o cumprimento do Princípio da Boa Fé objetiva independentemente da relação jurídica com o Estado ou decorrente da relação de consumo.

Os Relatórios Técnicos nº 001.277/12 do Instituto Nacional de Tecnologia - INT e nº 56/2010 do INT apresentados pelo impugnante nas fls. 131 a 160 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, o 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 o entendimento majoritário 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; 0347-11/15, da 2ª Instância de Julgamento Fiscal e Acórdãos de nºs: 0112-05/15; 0268-01/14; 0273-02/13 e 0268-02/13; 0132-02/15, da 1ª Instância de Julgamento Fiscal.

Do exposto, julgo subsistente o lançamento tributário constante da Infração 4.

No que diz respeito à quinta infração:

A respeito da Infração 5, o sujeito passivo mencionou na peça impugnativa que levantamento quantitativo de estoque apurou imposto com base na presunção de que as diferenças de estoque apuradas em razão da existência de um número maior de entrada de certos produtos do que saída seriam classificadas como 'omissão de saídas', diferentemente da descrição constante da fl. 3. Ademais, relata que no procedimento fiscal, não foram consideradas as perdas operacionais inerentes ao desenvolvimento das suas atividades empresariais. Ressalto que se exige o ICMS decorrente da omissão de saída, conforme demonstrativos de fls. 29 a 49, parte integrante do PAF, e o sujeito passivo entendeu a imputação descrita como se observa no primeiro parágrafo da

fl. 81 dos autos. Contudo, à semelhança da infração 3, o autuado não se desincumbiu do seu ônus processual no sentido de comprovar, através de documentos, os valores das perdas operacionais, bem como os lançamentos não considerados no levantamento fiscal. Assim, concluo pela pertinência da acusação fiscal, em face das normas vigentes e julgo caracterizado o lançamento descrito nesta infração com base no art. 60, inciso II, alínea "a" e §1º, do RICMS/97; art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/98 e arts. 140, 141 e 143 do RPAF/99. Infração procedente.

No Recurso Voluntário, às fls. 241 a 258 dos autos, inicialmente, o recorrente requer a nulidade do Acórdão recorrido sob o fundamento de que a negativa da JJF para realização da diligência para verificar a regularidade cadastral das empresas destinatárias de suas vendas implicou em grave cerceamento de defesa e afronta ao princípio da verdade material.

Em seguida, inerente às infrações 1 e 3, o recorrente aduz que não merece prosperar o entendimento do Acórdão recorrido de que as empresas destinatárias estavam com a situação cadastral inapta ou irregular à época dos fatos, impondo ao sujeito passivo a responsabilidade de recolher o imposto que certamente foi recolhido nas etapas subsequentes da operação.

Destaca que efetuou venda de seus produtos para outras empresas do Estado aplicando a alíquota de 7%, nas saídas de estabelecimentos industriais deste Estado e destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, sujeitos à apuração do imposto pela sistemática do regime normal, as quais, à época da realização das operações, figuravam como legítimas à sua aplicação, nos termos do art. 51, I, "c", do RICMS/97, ou seja, devidamente aptas e regulares no Cadastro de Contribuintes da Bahia, do que sustenta caber ao Estado e não ao recorrente fiscalizar seus clientes a fim de pesquisar seus registros junto aos órgãos públicos e, em consequência, descabida a acusação de ter efetuado vendas para empresas supostamente com inscrição estadual inapta ou baixada no Cadastro da SEFAZ. Salienta, ainda, que demonstrou por amostragem que algumas empresas, indicadas com inaptas ou baixadas, encontram-se em situação regular e que requereu diligência, essencial para a correta apuração do feito. Assim, pede o afastamento das infrações 1 e 3 da autuação.

Em relação à infração 4, o apelante aduz que é baseada no fato de que as operações internas com composto lácteo não teriam direito ao gozo do benefício fiscal de redução da base de cálculo de que tratam os artigos 87, XXI, do RICMS/97 e 268, XXV, do RICMS/12, tendo o Acórdão recorrido considerado inadequada a aplicação do benefício fiscal fundamentado na vedação disposta no art. 111 II, do CTN. Diz que o Convênio 128/94 trata o composto lácteo como produto indispensável da cesta básica. Já a DIEESE diz que a cesta básica é formada por 13 produtos, dentre os quais o leite e que a essencialidade impõe menor carga tributária para estes produtos, como forma de barateá-los aos consumidores de baixa renda.

O recorrente salienta que os produtos objeto da presente autuação são variações de marcas de leite em pó já conhecidas no mercado, tipos desenvolvidos para os consumidores de baixa renda, do que salienta inexistir óbice no art. 111, II, do CTN para a fruição do benefício fiscal, como aduzido no Acórdão recorrido, conforme já se manifestou o STJ (REsp 192.531/RS, de 16/05/05; REsp 200101023983, de 04/03/02).

O recorrente reitera que, ao contrário do que entendeu o Acórdão recorrido, faz jus à redução da base de cálculo, pois Ideal, Molico e Ninho são essencialmente leite em pó e, como tal, merecem a aplicação da mencionada redução, uma vez que possuem as mesmas características técnicas, nutricionais e destinação do leite em pó, cujo processo do leite em pó e do composto lácteo é idêntico, pois a única diferença é que, no caso do composto lácteo, há adição de alguns ingredientes e nutrientes, os quais não retiram do produto sua característica essencial de ser leite em pó.

O sujeito passivo alega que, apesar de disciplinar os mais variados tipos conhecidos de leite e derivados, o RIISPOA (Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691/1952), não faz qualquer menção a composto lácteo, uma vez que não é um tipo próprio de derivado de leite, mas um tipo de leite em pó, pois originado do mesmo processo de produção.

Salienta que, ao contrário do que entendeu o Acórdão recorrido, a denominação diferenciada dos produtos autuados é, tão somente, uma proteção ao direito do consumidor, para que a embalagem de tal produto contenha informações claras de que o leite em pó puro e diferente do leite em pó denominado composto lácteo, na medida em que neste último são adicionados ingredientes, nutrientes e vitaminas.

O recorrente aduz que se o artigo 87 somente trouxe a palavra leite em pó é evidente que quis tratar genericamente do termo e não restringi-lo, como pretende a fiscalização, do que destaca não se tratar de lacuna da lei ou erro do legislador, pois a explicação para o RICMS não distinguir as espécies de leite em pó é simples: na época de sua edição original (1997), não estava em vigor a Instrução Normativa nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto composto lácteo.

Diz que isso demonstra a intenção do legislador de conferir o benefício fiscal de forma ampla e genérica ao leite em pó, sem qualquer especificação quanto às suas variações de fórmula ou adições de ingredientes. Intenção essa confirmada pela nova redação do RICMS/12, que, exatamente para evitar controvérsias, esclareceu que composto lácteo também deve aproveitar o benefício fiscal de ICMS.

Assim, o apelante requer o cancelamento da infração 4 do Auto de Infração.

Quanto à infração 5, o apelante diz que não deve prevalecer o entendimento da JJF de que o recorrente não teria cumprido o dever de comprovar os valores relativos às perdas operacionais, já que, no presente caso, não é necessária a apresentação da prova documental da ocorrência de perdas na atividade operacional, desde que as perdas se apresentem em percentuais razoáveis e condizentes com a natureza do bem e com o ramo de atividade do contribuinte. Cita julgado.

Salienta que, considerando o porte da empresa, a quantidade de produtos com os quais realiza operações comerciais e a natureza das mercadorias (gênero alimentício), é natural que existam perdas decorrentes de deficiências na estocagem e no transporte, prazo de validade, entre outros fatores inerentes à atividade de comércio do ramo alimentício.

Logo, segundo o recorrente, não deve prevalecer o entendimento do acórdão recorrido ao considerar que o recorrente deve demonstrar todas essas perdas, do que requer a reforma da Decisão recorrida.

Por fim, caso a exigência não seja extinta na sua integralidade, o recorrente reitera suas alegações de que não cabe a aplicação da multa exigida na autuação, haja vista não ter cometido as infrações descritas, como também em razão do evidente caráter confiscatório da penalidade de 60% imposta, do que entende admissível o percentual de 20%. Cita jurisprudência.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, em relação às infrações 1, 3, 4 e 5 do lançamento de ofício.

Inicialmente, ressalte-se que a Decisão recorrida apreciou as provas e alegações trazidas ao processo, fundamentando todas as posições adotadas. O fato de ter indeferido o pedido para realização de diligência, desde que devidamente justificado e diante das provas produzidas nos autos, não cerceia o pleno exercício do direito a ampla defesa e ao contraditório e nem afronta ao princípio da verdade material, como aduz o recorrente. Logo, inexiste omissão que venha maculá-la.

No mérito, em relação às infrações 1 e 3, o recorrente alega que as microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, à época das vendas, encontravam-se devidamente aptas e regulares no Cadastro de Contribuintes da Bahia para se beneficiarem da alíquota de 7%, prevista no art. 51, I, “c”, do RICMS/97. O apelante alega, ainda, que não lhe cabe verificar a situação cadastral dos seus clientes e que demonstrou por amostragem que algumas empresas, indicadas com inaptas ou

baixadas, encontram-se em situação regular, razão de ter requerido diligência para a correta apuração do feito.

No tocante à infração 1, na qual se exige o ICMS recolhido a menos decorrente da aplicação indevida da alíquota de 7% nas vendas a microempresas e empresas de pequeno porte, estabelecida no art. 51, I, “c”, do RICMS/97, por conta de estarem com a inscrição estadual na qualidade de desabilitadas ou inaptas, verifico que no demonstrativo que fundamenta a exação, constante em mídia eletrônica à fl. 53 dos autos, cuja cópia o recorrente recebeu (fl. 52), constam as inscrições estaduais das empresas adquirentes, tendo o recorrente em sua peça recursal (fl. 246) afirmado que tais empresas, à época da realização das operações, encontravam-se aptas no Cadastro de Contribuintes da SEFAZ/BA, do que, como prova de sua alegação, anexou por amostragem, às fls. 163 a 165 dos autos, histórico de situação cadastral dos adquirentes com inscrições estaduais de nº: 72.535.911, 68.309.954 e 46.840.314.

Contudo, os próprios extratos anexados pelo recorrente, *ainda* na impugnação do Auto de Infração, depõem contra a tese de defesa, pois comprovam que tais adquirentes encontravam-se na situação de “INAPTO” à época dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011 e, em consequência, procede a exigência do ICMS recolhido a menos em razão de aplicação de alíquota indevida de 7% em vez de 17%.

Há de se convir que, nos termos do art. 181 do RICMS/97, então vigente, o recorrente é responsável pela verificação, via INTERNET ou nos terminais de autoatendimento da SEFAZ, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promover transação comercial.

Logo, descabida a alegação recursal de que não lhe cabe verificar a situação cadastral dos seus clientes e, em razão das provas nos autos, trazidas pelo próprio recorrente, não demonstrar fato modificativo ou extintivo que viesse a destituir a acusação fiscal, mas, sim a legitima-la, conclui-se pela subsistência da exação e manutenção da Decisão recorrida.

Inerente à infração 3, a acusação fiscal é de recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação indevida da alíquota de 7%, previstas às empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, quando das vendas efetuadas para contribuinte normal, *aplicando, neste caso, a alíquota de 17% e a redução de base de cálculo em 41,176%*, resultando na carga tributária de 10%, por se tratar de contribuinte signatário do Termo de Acordo (Decreto nº 7799/00), exigindo o imposto no valor remanescente, consoante demonstrativo em mídia eletrônica à fl. 53 dos autos.

Conforme já visto, o contribuinte tem obrigação de verificar a situação cadastral dos seus clientes ao realizar operações comerciais, inclusive para apropriar a devida tributação decorrente do benefício fiscal apropriado ao fato concreto, não tendo o recorrente apresentado qualquer fato modificativo que viesse a elidir a acusação fiscal, importando na presunção da legitimidade da acusação fiscal, na qual se exige a diferença entre as cargas tributárias de 10% e 7%. Item subsistente. Mantida a Decisão.

No que diz respeito à infração 4, o recorrente sustenta que faz jus à redução de base de cálculo, pois os produtos Molicó e Ninho são essencialmente leite em pó e, como tal, merecem a aplicação da mencionada redução, uma vez que possuem as mesmas características técnicas, nutricionais e destinação do leite em pó. Assim, defende que composto lácteo não é um tipo próprio de derivado de leite, mas um tipo de leite em pó, pois originado do mesmo processo de produção, sendo a única diferença, no caso do composto lácteo, há adição de alguns ingredientes, vitaminas e nutrientes, os quais não retiram do produto sua característica essencial de ser leite em pó, enriquecido com ferro, vitaminas, sais minerais, soro de leite, xarope de milho, óleo vegetal, estes últimos basicamente para baratear o custo de fabricação.

Há de se registrar que a redução da base de cálculo do leite em pó, prevista no art. 87, XXI, do RICMS/97, restringia-se às “*operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento)*”. Só a partir da Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13), passou a incluir “composto lácteo em pó”.

Por não se tratar de leite em pó, conforme estabelece a NCM 0402.10 ou 0402.2, observo caber razão ao autuante em considerar excluso do aludido benefício fiscal os produtos, a exemplo de: NINHO 5+ CALCI-N; NINHO 3; NINHO 1; MOLICO ACTIFIBRAS; IDEAL LEPO SACHET; NINHO Fruti Blactea, etc., os quais o próprio recorrente reconhece tratarem de composto lácteo, de cujo produto alega não mudar a característica essencial de leite em pó, após adição de ingredientes, vitaminas e nutrientes, a exemplo de ferro, sais minerais, xarope de milho e óleo vegetal.

Ademais, conforme preceituam os artigos 475 e 665 do Decreto Federal nº 30.691/02, que trata de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, abaixo transcritos, leite em pó é:

*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*

Leite em pó não possui ingredientes, a exemplo de xarope de milho e óleo vegetal, e, em consequência, os citados produtos, à época, não estavam abarcados pelo benefício fiscal da redução de base de cálculo para o leite em pó, pois os mesmos não são leite em pó, mas, sim, uma formulação onde também consta leite, contendo diversos outros ingredientes, a exemplo de vitamina C, niacina, vitamina E, pantotenato de cálcio, vitamina A, vitamina B6, vitamina B1, vitamina D, vitamina B2, ácido fólico, vitamina K, biotina.

Sendo assim, os referidos produtos não se classificam como leite em pó, mas, sim, como um composto alimentar, tanto é que não consta tal expressão (Leite em Pó) nos seus respectivos rótulos (fls. 243/244).

Registre-se que a Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura do Abastecimento e da Reforma Agrária, a qual trata do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite em Pó, consta o seguinte objetivo: *“Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade que deverá apresentar o leite em pó e o leite em pó instantâneo destinado ao consumo humano, com exceção do destinado a formulação para lactantes e farmacêuticas”*.

Por sua vez, o Secretário de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, através da Portaria nº 977/98, fixa a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer as “Fórmulas Infantis para Lactentes” e as “Fórmulas Infantis de Seguimento”, ao definir que *“Considera-se Fórmula Infantis para Lactentes o produto em forma líquida ou em pó, destinado a alimentação de lactentes, sob prescrição, em substituição total ou parcial do leite humano, para satisfação das necessidades nutricionais deste grupo etário. Excetuam-se as fórmulas destinadas a satisfazer necessidades dietoterápicas específicas.”*

Assim, infere-se que aqueles produtos, tidos como compostos alimentares ou composto lácteo, em que pese serem produzidos a partir do leite em pó (utilizado como insumo), não se caracterizam como leite em pó (entendido como leite de vaca pelo Decreto Federal 30.691/02), pois são acrescentados de certos ingredientes para se destinarem à alimentação de lactentes (em substituição ao leite humano/materno) ou para outras faixas de mercado.

O legislador ao adotar a expressão “Leite em Pó”, não pretendeu estender o alcance do benefício de redução de base de cálculo a outras mercadorias similares. Assim, tratando-se de isenção parcial, a interpretação do dispositivo legal deve ser literal, por força do art. 111 do CTN, cujo benefício fiscal só se estendeu ao composto lácteo a partir da Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13).

Quanto às decisões judiciais citadas, relativas à aplicação extensiva do art. 111 do CTN, vislumbro não restar nelas comprovado o efeito *erga omnes*, ainda mais por tratarem de objetos

diversos.

Assim, resta mantida a Decisão recorrida e subsistente a infração.

Em relação à infração 5, inerente à exigência do ICMS decorrente da constatação de operação de saídas de mercadorias sem documento fiscal, apurado através de auditoria de estoque, no exercício de 2011, há de se registrar que os números acusam diferenças quantitativas tanto de entradas como de saídas de mercadorias, fato este inquestionável numericamente pelo próprio sujeito passivo, já que não se insurgiu e nem apontou qualquer falha no levantamento fiscal, cuja apuração decorreu dos dados apresentados pelo autuado através dos arquivos magnéticos enviados à SEFAZ, tendo a auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoantes diversos demonstrativos em mídia eletrônica, cuja cópia foi fornecida ao sujeito passivo, conforme recibo à fl. 52 dos autos, o qual não elidiu a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração, sem, contudo, comprovar documentalmente os fatos alegados, uma vez que: perdas, furtos, quebras, etc., devem ser documentados, tanto para regularização do estoque, como também para o consequente estorno de créditos fiscais correspondentes, conforme previa à época o art. 102 do RICMS/97, uma vez que, nesta situação, se faz necessária a emissão de documentação fiscal para efeito de cumprimento à legislação tributária, controle do estoque e apuração do ICMS. Assim, só através da apresentação das notas fiscais para efeito de estorno do ICMS poderia o contribuinte comprovar a alegação de existência de avarias, perdas, etc. Mantida a Decisão.

Por fim, nos termos previstos no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81, por falecer competência a este Colegiado, deixo de apreciar o caráter confiscatório da penalidade, a qual está prevista na Lei nº 7.014/96.

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

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço a devida vênia para discordar do i. Presidente/Relator quanto ao seu posicionamento em relação à Infração 4, a qual foi considerada subsistente, sendo mantido a decisão recorrida, ficando IMPROVIDO o Recurso Voluntário apresentando pelo sujeito passivo.

A existência da Infração 4 tem o objetivo de cobrar do sujeito passivo ICMS, pois no entender da fiscalização, houve erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas das mercadorias: Ideal, Molico e Ninho, utilizando-se da redução de base de cálculo do ICMS de 58,825%, considerando que tais produtos são compostos lácteos, sendo que a redução prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/BA – Decreto nº 6284/97 há época dos fatos geradores era específica para o leite em pó.

Analizando o dispositivo supracitado, fica nítido que o benefício da redução da carga tributária refere-se às saídas em operação interna de leite em pó. Acontece que as mercadorias relacionadas possuem a mesma finalidade do produto leite em pó. O fato de constar no rótulo a descrição “composto lácteo” decorre de uma exigência regulatória. 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 nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT.

Considerando que a matéria em debate já foi demasiadamente discutida pelas diversas Câmaras deste Conselho, permito-me trazer o voto divergente da lavra do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza, da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão de nº CJF 0289-13/13 – em processo análogo ao presente, com o qual 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 transscrito:*

*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 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 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 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, 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.”*

Complemento à análise tratando do NCM. No site do catálogo online de produtos <http://cosmos.bluesoft.com.br/>, ao pesquisar pelo produto leite em pó molico desnatado, código de barras (GTIN/EAN): 7891000101506 veremos que o mesmo se encontra na subposição de leite em pó, conforme segue: NCM: 0402.21.20 - Leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros Capítulos - Leite e creme de leite, concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes - Em pó, grânulos ou outras formas sólidas, com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1,5%: - Sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes - Leite parcialmente desnatado.

Resta claro que o sentido da norma tem um alcance que alberga todos os produtos que tem como base o leite em pó, mesmo aqueles nos quais são adicionados novos nutrientes, como os compostos lácteos, que possuem as mesmas características e funcionalidades do leite em pó, sendo produzido, inclusive, a partir de substâncias orgânicas idênticas.

Ante o exposto, entendo ser insubstancial a Infração 04.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0039/14-8**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$308.918,53**, acrescido das multas de 60% sobre R\$253.177,70 e 100% sobre R\$55.740,83, previstas no art. 42, incisos II, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Daniel Ribeiro Silva e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS