

A. I. N° - 2330380005/15-0  
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - CARLOS ROBERTO DE CARVALHO  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.03.2016

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0023-02/16**

**EMENTA: ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.**  
Utilização indevida. A redução de base de cálculo não se aplica a mercadoria submetida apenas a processo de acondicionamento por não se caracterizar como fabricação. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 13/04/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 4.884.953,05, em decorrência de recolhimento a menor de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo (03.02.06), no ano de 2014, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 19 a 35, inicialmente afirmando que é fabricante dos produtos autuados. Pleiteia a nulidade do auto de infração pelo fato de não conter as razões que levaram a sua apuração. Não ficou evidenciado os critérios para a alegação de que os produtos objeto da infração não eram incentivados pelo Programa do DESENVOLVE, resultando na acusação de recolhimento a menor sem fundamentação, tendo apenas mencionado dispositivos legais. Com isso, entende ter ocorrido cerceamento de defesa.

Requer também a nulidade do auto de infração em razão de entender que ocorreu duplicidade de cobrança já que o produto objeto da infração é o mesmo que também é cobrado em outro auto de infração lavrado concomitantemente contra a Nestlé Nordeste (Auto de Infração nº 233038.0003/15-7), fornecedora da autuada. Entende que cobrar o imposto do fornecedor na remessa antecedente do produto sem permitir-lhe o uso do crédito configura afronta ao princípio da não-cumulatividade.

No mérito, o autuado afirma que os produtos objetos deste auto de infração foram produzidos pela Nestlé Nordeste em território baiano, de modo que fazem jus à redução da base de cálculo. A Nestlé Nordeste realiza o procedimento de acondicionamento do leite em pó e do composto lácteo que são recebidos originalmente em big bags. Assim, procedeu a redução da base de cálculo de forma que a carga tributária incidente correspondeu a 7%, conforme estabelecido no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12.

Entende o autuado que o fisco o autuou por não reconhecer como fabricação o acondicionamento realizado pela Nestlé Nordeste, concluindo pela ilegitimidade do benefício fiscal utilizado. O autuado argumenta que o regulamento não definiu expressamente qual seria o conceito de “fabricação” a ser aplicado para fins de aplicação do benefício. Entende que fabricação e industrialização são sinônimos, cuja conceituação se encontra no Regulamento do IPI.

O autuado acrescenta que o inciso IV do artigo 4º do Regulamento do IPI define como tipo de industrialização o processo de acondicionamento, que consiste na alteração da “apresentação do produto, pela colocação da embalagem”, que é exatamente o procedimento realizado pela Nestlé Nordeste em seu estabelecimento.

Assim, entende o autuado que não ocorreu infração, visto que as operações fiscalizadas foram realizadas com observância das disposições do artigo 268, XXV do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, devendo o presente auto de infração ser cancelado.

O autuado alega ainda o caráter confiscatório da penalidade imposta, em que lhe foi atribuído o pagamento de multa correspondente a 60% do valor do imposto, negando vigência aos artigos 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da Constituição Federal, que garantem a propriedade privada, além de ferir os princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco (artigo 150, inciso IV, CF).

O autuado requer também a realização de perícia fiscal, de modo que o expert, com base na documentação contábil da empresa, verifique com base na análise feita nos Autos nº 233038.0003/15-7, se os produtos comercializados pela autuada sofreram transformação nos estabelecimento da Nestlé Nordeste, considerando a forma de seu acondicionamento e apresentação ao consumidor, analisando in loco o processo produtivo para constatar se houve, de fato, a industrialização/fabricação do leite em pó e do composto lácteo.

Por fim, requer que todas os avisos e intimações relativas a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado JOÃO ALBERTO P. LOPES JÚNIOR (OAB/BA nº 11.972), com endereço profissional na Avenida da França, 164, Edifício Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40.010-000.

O autuante, em contrapartida, alega das fls. 62 a 66 que a autuação fiscal deve-se ao fato de ter ocorrido recolhimento a menor de ICMS em decorrência do erro na redução da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, mercadorias estas fabricadas em outros estados da federação, que confronta o RICMS no artigo 268, Inciso XXV, em vigor a partir de 01/01/2014.

Em relação ao pedido do autuado pela nulidade do auto de infração, o autuante entende que não faz sentido tendo em vista que na mesma peça de defesa reconhece todos os requisitos legais e a eficiência das informações trazidas no auto de infração, solicitando, no mérito, o cancelamento da autuação.

Entende que não cabe alegação de cerceamento de defesa pois o auto de infração está municiado de todos os elementos formais e materiais para a sua defesa. Quanto à alegação de cobrança em duplicidade com o auto de infração 233038.0003/15-7 lavrado contra a empresa Nestlé Nordeste, entende o autuante que também não tem cabimento pois são empresas distintas.

Entende o autuante que o auto de infração deve prosperar pois a redução somente se aplica para produtos fabricados na Bahia. Esclarece também que o princípio constitucional da não-cumulatividade não será descumprido pois os valores do imposto cobrados na primeira empresa pode ser repassado para a segunda e a segunda repassado para a terceira, assim sucessivamente, desde que pague os valores autuados e proceda o que recomenda o RICMS.

Em relação ao pedido de cancelamento do auto de infração, o autuante reafirma que os produtos, objeto desta autuação, são fabricados em outros estados da federação e apenas embalados na Nestlé Nordeste, unidade instalada em Feira de Santana. Faz referência ao Parecer nº 18711/2014, emitido pela Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, que declara não se enquadrar no benefício de redução de base de cálculo previsto no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12 produto produzido em outro estado que apenas seja submetido a processo de acondicionamento no Estado da Bahia.

Em relação à multa aplicada, o autuante considera que devem ser altas para inibir o cometimento voluntário da sonegação e/ou planejamento tributário de evasão fiscal, embora afirme que as praticadas na Bahia estejam em patamares legalmente aceitos.

Quanto ao pedido de perícia e diligência, o autuante entende que as provas já foram bastante debatidas no processo, dispensando qualquer forma de perícia e diligência, pois a pergunta formulada ao perito perdeu o objeto, quando a própria autuada admite que a Nestlé Nordeste apenas acondiciona os produtos que embalagens de "BIG BAG".

Em conclusão, mantém o auto de infração na sua forma original.

Em sessão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, ocorrida dia 04 de novembro de 2015, houve deliberação para remessa dos autos em diligência para a Diretoria de Tributação a fim de que

esta se manifestasse acerca da aplicabilidade do benefício fiscal previsto no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12 na hipótese de acondicionamento para alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem no caso concreto a que se refere a presente discussão.

Antes do cumprimento da diligência, o autuado se manifestou no processo ratificando os termos da defesa anteriormente apresentada, enfatizando que estava ocorrendo cobrança em duplicidade pois o fornecedor também estava sendo autuado em relação às mesmas mercadorias mas sem direito a crédito fiscal, violando o princípio da não cumulatividade.

Diz que o processo no estabelecimento do fornecedor consiste em peneiramento do produto recebido, seguido de inserção de nitrogênio para evitar a oxidação e subsequente envasamento. Concluindo tratar-se de processo de industrialização que, no seu entender, é sinônimo de fabricação.

A Diretoria de Tributação, em atendimento à diligência, anexou quatro pareceres emitidos em resposta a consultas formuladas por contribuintes acerca da mesma matéria em discussão. Nos referidos pareceres, a conclusão foi a mesma: “temos que o leite em pó adquirido pela consulente junto a fornecedor localizado em território baiano, mas que apenas efetua processo de acondicionamento do produto, deverá haver tributação normal, com aplicabilidade da carga tributária integral prevista na legislação”.

## VOTO

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

Não acato o pedido de nulidade do auto de infração sob a alegação de cerceamento de defesa em razão da falta dos critérios utilizados para definir que os produtos objeto da infração não eram incentivados pelo Programa do DESENVOLVE. A acusação no presente auto de infração não é a de que os produtos comercializados pelo autuado não eram incentivados pelo DESENVOLVE, mas que não se enquadram na hipótese de redução de base de cálculo prevista no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12. Na descrição dos fatos, o autuante considera que o leite em pó e os compostos lácteos foram fabricados em outra unidade da federação, não podendo usufruir do tratamento tributário de redução de base de cálculo contido no referido dispositivo regulamentar. Além do mais, a defesa apresentada reflete precisamente a motivação do auto de infração, confirmando o pleno entendimento da acusação que lhe foi imposta.

Também não acato o pedido de nulidade do auto de infração sob o argumento de afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade por existir outro auto de infração cobrado de seu fornecedor na remessa antecedente do mesmo produto e por não lhe ser permitido usar o valor do imposto cobrado como crédito fiscal. Porém, a alegação do autuado não procede. Havendo pagamento do imposto reclamado na operação antecedente efetuada pelo fornecedor do autuado, é admitido o uso como crédito fiscal do valor do imposto cobrado, a ser operacionalizado mediante emissão de nota fiscal complementar pelo fornecedor, fazendo referência ao respectivo auto de infração.

Quanto à alegação do autuado de que a multa aplicada afronta o princípio constitucional que veda o confisco, informo que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que a multa aplicada está prevista na alínea "a" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

No mérito, a lide está em caracterizar se há distinção entre fabricar e industrializar. O termo industrializar sempre foi utilizado na legislação tributária do Estado da Bahia em consonância com o estabelecido na legislação federal que trata do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. De acordo com a legislação federal, industrializar é a operação que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoa para consumo. Em uma análise histórica de nossa legislação, observo que existiu a preocupação em

definir o termo industrialização para efeitos de interpretação das normas tributárias emanadas pelo Governo do Estado da Bahia.

O regulamento do ICMS do Estado da Bahia, vigente de 1º de abril de 1997 a 31 de março de 2012, estabelecia no § 5º do art. 2º a definição de industrialização, em repetição ao texto constante no art. 3º do Decreto Federal nº 87.981/82, que regulamentou o IPI de 1º de janeiro de 1983 a 25 de junho de 1998, a saber:

*"§ 5º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:*

.....  
*IV - acondicionamento ou reacondicionamento, a que importe alteração da apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária, salvo quando se tratar de simples embalagem de apresentação de produto primário ou de embalagem destinada apenas ao transporte da mercadoria;".*

A redação deste dispositivo teve a sua parte inicial alterada a partir de 15 de fevereiro de 2005, visando dar mais objetividade na identificação do produto industrializado, vinculando aos que estavam relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, sem, contudo, distanciar-se do texto que caracterizava o termo industrialização no Regulamento do IPI, mesmo em suas versões posteriores dadas pelos Decretos nº 2.637/98, 4.544/02 e 7.212/10, passando a ter a seguinte redação:

*§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como:".*

Esta breve análise histórica visa apenas deixar claro que a legislação tributária da Bahia nunca buscou dar interpretação do termo industrialização diversa da existente na legislação do IPI. A repetição em nossa legislação da definição dada na legislação federal foi uma característica do legislador baiano até a entrada em vigor do atual regulamento do ICMS, vigente desde 1º de abril de 2012, conforme Decreto nº 13780/2012.

A atual versão buscou uma simplificação do texto existente, evitando repetições de textos de reserva legal, bem como de assuntos de competência da legislação federal, como a definição do que caracteriza industrialização. Assim, por não ser da competência do Estado da Bahia, esta definição deixou de constar na legislação tributária estadual.

O uso de termos na legislação deve ser compreendido de acordo com o seu significado. A menos que se queira dar um sentido diferente para determinada situação, não há necessidade de se reproduzir em seu texto o significado das palavras que são utilizadas.

O termo industrializar possui, portanto, um sentido amplo. O conceito definido pela legislação federal visa enquadrar um rol de atividades ao qual se pretende dar tratamento tributário uniforme. Assim, o Decreto Federal nº 7.212/10, que regulamenta o IPI, considerou como industrialização a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento. Não há dúvida de que o processo executado pelo fornecedor do autuado consiste em industrialização.

A definição do termo fabricar, de acordo com o dicionário Michaelis, é produzir, fazer por processos mecânicos, construir, edificar, etc. Fabricar consiste em ato com objetivo de produzir algo a partir de matérias-primas. Analisando a definição de industrialização dada pelo Regulamento do IPI, entendo que o acondicionamento ou reacondicionamento não se enquadra no conceito de fabricar, pois apenas importa em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem.

Observa-se que há um ponto de intersecção entre as duas definições. Está evidente que não são palavras sinônimas, mas uma está contida na outra. Podemos afirmar que toda fábrica industrializa, mas nem toda indústria fabrica. Quem apenas acondiciona nada fabrica. Mas quem acondiciona, industrializa. Por isso o fornecedor do autuado é beneficiário do DESENVOLVE. O acondicionamento é uma atividade industrial.

Conforme relatado pelo autuado, a atividade de seu fornecedor consistiu na alteração da apresentação do produto, pela colocação da embalagem. Portanto, não acato o pedido de realização de perícia fiscal. Não há dúvidas quanto ao processo utilizado pelo fornecedor de seus produtos. A inserção de nitrogênio para evitar oxidação no produto não resulta na obtenção de algo novo, o que caracterizaria a fabricação. Não é necessário observar a forma como se processou o acondicionamento do produto. Conforme analisado até aqui, nenhuma forma de acondicionamento pode ser caracterizado como fabricação.

O inciso XXV do art. 268 do RICMS/12, vigente à época dos fatos, trazia a seguinte redação:

*“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*XXV - 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% (sete por cento);”*

Convém lembrar que este dispositivo foi alterado a partir de 17 de junho de 2015 para substituição do termo fabricado por industrializado. Alteração que ampliou o alcance da norma, permitindo apenas a partir desta data que os produtos que se submetessem apenas a processo de acondicionamento também gozassem do benefício contido no inciso XXV do art. 268 do RICMS/98, pois se enquadra no conceito de produto industrializado..

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser intimado o autuado e seu representante legal, advogado JOÃO ALBERTO P. LOPES JÚNIOR (OAB/BA nº 11.972), com endereço profissional na Avenida da França, 164, Edifício Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador, Bahia, CEP 40.010-000.

## **RESOLUÇÃO**

**ACORDAM** os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 2330380005/15-0, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.884.953,05**, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA - JULGADOR