

A. I. Nº - 233038.0005/16-8
AUTUADO - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
AUTUANTE - CARLOS ROBERTO DE CARVALHO
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 25/10/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0188-03/17

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. LEITE EM PÓ E COMPOSTOS LÁCTEOS. O artigo 268, inciso XXV do RICMS/2012, determina a utilização do benefício da redução da base de cálculo nas aquisições de leite em pó e compostos lácteos em pó, industrializados neste Estado, não se aplicando aos produtos adquiridos em outras unidades da Federação. A redução de base de cálculo não se aplica a mercadoria submetida apenas a processo de acondicionamento por não se caracterizar como fabricação. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas. Indeferido o pedido de diligência ou perícia técnica. Mantida integralmente a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 16/02/2016, exige crédito tributário no valor de R\$10.619.687,46, acrescido da multa de 60%, devido a recolhimento a menos do ICMS, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a junho de 2015 (infração 03.02.06).

O autuado impugna o lançamento fls.10/32, através de advogado, procuração fl.36. Diz vir apresentar sua impugnação contra o lançamento veiculado no Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/02/2016 e do qual tomou ciência pessoal na mesma data, consubstanciada nas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Aduz que consta de seu contrato social ser sociedade empresária que tem por objetivo, entre outras atividades, a fabricação e comercialização de produtos alimentícios e bebidas em geral, entre os quais Leite em Pó e Compostos Lácteos em pó. Afirma que em procedimento de fiscalização dos anos de 2010 a 2015, o Agente Fiscal do Estado da Bahia lavrou Auto de Infração para a cobrança do ICMS, supostamente recolhido a menor em 2015, sob alegação de utilização indevida de benefício de redução da base de cálculo nas saídas de Leites em Pó e Compostos Lácteos em pó, fabricados em outros estados da Federação.

Afirma que o Auto de Infração não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento da acusação que lhe foi impostas, sendo que outra não será a conclusão desta Junta de Julgamento Fiscal, senão pelo cancelamento integral da autuação em escopo, consoante os fundamentos a seguir expostos.

Esclarece que, em respeito aos Princípios da Segurança Jurídica e da Celeridade Processual, a presente autuação fiscal deve ser julgada conjuntamente com o Auto de Infração nº 233038.0004/16-1, lavrado em face da Nestlé Brasil Ltda. Isto porque se trata da mesma operação e da mesma discussão travada em ambas as autuações fiscais. Conforme será explicado nos tópicos seguintes, a Nestlé Nordeste fabrica leite em pó e composto lácteo e os vende à empresa Nestlé Brasil. As duas empresas, respaldadas pela legislação baiana, valeram-se da redução da

base de cálculo nas operações realizadas com essas mercadorias, de modo que a carga tributária incidente nas operações foi correspondente à aplicação de alíquota de 7%. Contudo, o Fisco entendeu que estas mercadorias não foram fabricadas em território baiano, autuando as duas empresas pela mesma razão, em relação a operações realizadas com as mesmas mercadorias.

Diz que desta forma, a fim de garantir que não existam decisões conflitantes acerca da mesma matéria e de prestigiar a celeridade processual, imperioso se faz o julgamento conjunto das duas autuações fiscais.

Enfatiza que a Autoridade Fiscal, ao alegar que a Autuada recolheu valor a menor do ICMS, limitou-se a indicar os dispositivos legais que a levaram a realizar a autuação, sem contudo, demonstrar as razões que levaram à apuração de tal fato. Assevera que a ausência das informações completas no Auto de Infração constitui grave cerceamento ao direito de defesa da Autuada, que por não conhecer as razões exatas que levaram à exação pretendida pelo Fisco, vê o seu direito de defesa restringido.

Diz que pela simples observância do Auto de Infração se verifica que a autoridade administrativa não motivou de maneira fundamentada as razões para lavratura, tendo apenas mencionado dispositivos legais. Nesse sentido, afirma que a ausência de motivação é causa de nulidade do ato administrativo. Sobre o conteúdo, alcance e extensão do princípio da motivação, reproduz o que ensina Celso Antônio Bandeira de Melo. Tal princípio, como já salientado, guarda estrita consonância com as garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório, asseguradas no artigo 5º, inciso LV, da Carta Maior.

Entende que pela leitura do Auto de Infração, tal como lavrado, nenhum cidadão comum, tampouco a mais especializada das defesas técnicas, possui os subsídios necessários para poder combater a imposição em comento, tendo em vista que referido Auto de Infração é deficiente de requisito essencial aos atos administrativos, que é a motivação.

Deste modo, diz que o cerceamento de defesa está consubstanciado no fato de que, se o ato administrativo não indica de maneira precisa todos os pressupostos de fato e de direito que determinaram o recolhimento a menor de ICMS, o administrado não poderá se defender de maneira adequada, uma vez que não saberá ao certo do que foi acusado.

Argumenta que objetivando elaborar a Impugnação, teve de promover verdadeiro exercício de abstração no intuito de compreender o motivo da cobrança de ICMS que está sendo veiculada.

Observa que o enquadramento da infração, especialmente o artigo 29 § 8º, da Lei nº 7.014/96, não condiz com a descrição da conduta supostamente infratora. Isto porque, conforme transcrito acima, este dispositivo trata da manutenção e aproveitamento de crédito do ICMS relativo a produtos cuja saída é beneficiada com redução de base de cálculo, ao passo que o presente caso versa sobre a própria redução, nunca tendo sido mencionado na autuação qualquer problema relativo ao creditamento do imposto.

Diz que esta falha no enquadramento da infração evidencia a nulidade ora informada, que não pode ser cancelada por esta Colenda Junta.

Antes de adentrar nas razões de mérito, assevera ser necessário demonstrar que o presente trabalho fiscal apresenta outro grave vício de nulidade que deve ser reconhecido de plano. Diz que muito embora a competência tributária para instituir o ICMS seja dos Estados e do Distrito Federal, a Constituição Federal impõe limites que devem ser respeitados, desde a promulgação de normas regulamentadoras até a fiscalização e a aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias ou principais.

Alega que o presente Auto de Infração não observou os Princípios Constitucionais norteadores das relações tributárias, tais como o Princípio da Não-cumulatividade e o da Não Discriminação Tributária, conforme será demonstrado. Esclarece que as operações, objeto do presente Auto de

Infração, são vendas de mercadorias (leite em pó e composto lácteo em pó) da Autuada (Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda.) para Nestlé Brasil Ltda.

Neste contexto, afirma que as mercadorias saem da Autuada para a Nestlé Brasil e, por sua vez, saem da Nestlé Brasil para atacadistas, que destinam as mercadorias ao consumidor final. Desta forma, tanto a Nestlé Nordeste quanto a Nestlé Brasil participam da mesma cadeia operacional, com objetivo de levar ao consumidor final os mesmos produtos.

Antes mesmo de discorrer sobre a legitimidade ou não da redução da base de cálculo dos produtos autuados, requer a atenção do Julgador para o fato de que este Auto de Infração apresenta grave vício que deve ser afastado. Explica que a Nestlé Brasil, destinatária dos produtos que são objeto deste Auto de Infração, também foi autuada exatamente pela mesma razão que a ora Impugnante, e em relação à remessa das mesmas mercadorias: *“Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo”* (Auto de Infração nº 233038.0004/16-1).

Entende que está diante de um caso de cobrança em duplicidade do ICMS em Autos de Infração distintos, mas que têm por objeto a mesma cadeia econômica: o valor do ICMS supostamente recolhido a menor é cobrado sobre a transferência de leite em pó e composto lácteo para a Nestlé Brasil, neste Auto de Infração; esta empresa, por sua vez, também é autuada para a cobrança de saldo de ICMS na saída das mesmas mercadorias, sem qualquer abatimento do valor já autuado nos presentes autos.

Deste modo, diz que o saldo de ICMS é cobrado, sem qualquer abatimento ou possibilidade de creditamento, de igual modo, é cobrado da empresa destinatária (Nestlé Brasil) em Auto de Infração diverso. Tal prática ofende o Princípio da Não-cumulatividade previsto no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal.

Pede que a Autoridade Administrativa reduza da autuação da Nestlé Brasil, o valor da autuação da Nestlé Nordeste, ou cancela o auto de infração da Nestlé Nordeste (presentes autos). Qualquer outra solução implicaria tributar a operação em valor muito maior que o devido. Frisa que o valor de ICMS recolhido em determinada operação gera crédito no recolhimento da operação subsequente. Desta forma, evita-se a cobrança cumulativa do referido tributo, o que oneraria excessivamente a cadeia produtiva, afetando diretamente o consumidor final.

Sobre a não-cumulatividade do ICMS, reproduz ensinamento de Ives Gandra. No caso em tela, aduz que o Princípio da Não-Cumulatividade foi violado pelo auditor fiscal quando da lavratura do Auto de Infração ora combatido, bem como do Auto de Infração lavrado em face da Nestlé Brasil. Nota que não é possível a análise isolada do presente Auto de Infração, é necessário analisá-lo a luz da operação como um todo, que também tem desdobramentos no Auto de Infração nº 233038.0004/16-1, da Nestlé Brasil.

Comenta que ao analisar o presente Auto de Infração, juntamente da legislação constitucional e estadual bem como do Auto de Infração lavrado em face da empresa destinatária (Nestlé Brasil), é evidente que o Princípio constitucional da não-cumulatividade não foi observado, trazendo prejuízos não só às autuadas, mas também à ordem normativa, que foi desrespeitada em seus princípios basilares.

Sustenta que a conduta assertiva, neste caso, ignorando a incongruência da discussão de mérito, que será combatida em momento oportuno, seria considerar, no cálculo do suposto saldo de ICMS cobrado, todo o montante já cobrado na operação anterior. Diz que não foi esta a atitude tomada pelo auditor fiscal no presente caso. O fisco baiano pretende cobrar suposto saldo de ICMS da Nestlé Nordeste, ora Autuada, e cobrar o mesmo saldo da Nestlé Brasil, configurando claramente o recolhimento cumulativo de ICMS, haja vista se tratarem de operações sucessivas; a Autuada transfere mercadorias para a Nestlé Brasil, que tem assegurado pela Constituição Federal o direito de se creditar de todo ICMS destacado até então. Afirma que o presente auto de infração é nulo nos termos do artigo 2º do Decreto Estadual nº 7.629/99 pois a Autoridade Fiscal não

respeitou o Princípio Constitucional da não-cumulatividade. Diz que o auto de infração deve ser anulado por notório vício formal, ou ao menos retificado para excluir da autuação a parte também exigida no Auto de Infração nº 233038.0004/16-1.

Esclarece que até o ano de 2014, a legislação baiana não exigia que os produtos ora autuados (leite em pó e composto lácteo em pó) fossem fabricados no estado da Bahia para que fizessem jus à redução da base de cálculo prevista no artigo 268 do RICMS/BA.

Comenta que com o advento do Decreto Estadual nº 14.898/2013, que alterou a redação do inciso XXV do artigo 268 do RICMS/BA, passou-se a exigir que os referidos produtos fossem fabricados neste Estado, para que a redução da base de cálculo fosse aplicável. Entende que conforme dispõe o artigo 152 da Constituição Federal, os Estados não podem dar tratamento tributário diferenciado a bens e serviços em razão de sua procedência ou de seu destino.

Nota que o legislador constituinte, por meio do artigo 152, objetivou evitar que os princípios constitucionais do federalismo (art. 60, § 4º, inciso I da CF) e da igualdade de tratamento tributário (art. 150, inciso I da CF) fossem desrespeitados pelos Estados e pelo Distrito Federal (ou Municípios), proibindo práticas tais como a imposição de barreiras ou fronteiras alfandegárias, ou a concessão de incentivos fiscais que representem distorções tarifárias no mercado interno nacional.

Comenta que o referido dispositivo legal violou a Constituição Federal, na medida em que estabeleceu tratamento tributário ao leite em pó e composto lácteo em pó fabricados no Estado da Bahia, discriminando as mercadorias provenientes das demais unidades federativas.

Afirma que o Estado da Bahia não pode estabelecer distinção entre os produtos fabricados internamente e os provenientes de outros Estados, haja vista que a Constituição Federal privilegia a isonomia entre os Estados, nos termos do artigo 152 da Carta Magna. Destaca que a referida redução foi concedida pelo Estado da Bahia para adequar a sua legislação ao Convênio ICMS nº 128/94, que reduz a tributação dos produtos integrantes da cesta básica, sendo que o referido Convênio não traz qualquer menção à procedência dos produtos de tributação favorecida.

Argumenta que é a essencialidade desses produtos que impõe uma menor carga tributária a eles, como forma de barateá-los ao consumidor final, especialmente aos consumidores de baixa renda – trata-se de observância ao mandamento constitucional da seletividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal. Diz que adotando tal postura, o Estado da Bahia, além de desrespeitar o princípio constitucional da não discriminação tributária, desvirtua a intenção primária do legislador ao conceder a referida redução da carga tributária para os produtos que compõem a cesta básica.

Assevera que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou a esse respeito em caso análogo, considerando inconstitucional a prática de conceder regime tributário diferenciado a determinadas mercadorias em razão de sua procedência ou destino. Frisa ser inegável a violação do texto constitucional pelo Decreto Estadual nº 14.898/2013, que alterou a redação do inciso XXV do artigo 268 do RICMS/BA, assim, requer seja anulado o presente Auto de Infração.

Argumenta que ao contrário do que mencionou a autoridade fiscalizadora, os produtos objeto deste Auto de Infração foram produzidos em seu estabelecimento, de modo que fazem jus à redução da base de cálculo. Informa que como já dito, tem por objeto social, diversas atividades, dentre elas, a fabricação e a comercialização de produtos alimentícios e bebidas em geral, dentre os quais os produtos autuados.

Explica que o estabelecimento contra o qual o presente Auto de Infração foi lavrado, realiza entre outros, o procedimento de acondicionamento (envase) do leite em pó e do composto lácteo, recebidos originalmente em *big bags*. Tendo em vista a previsão, no Regulamento de ICMS - RICMS/2012, da redução da base de cálculo do leite em pó e do composto lácteo, de modo que a

carga tributária incidente seja no montante de 7%, valeu-se do referido incentivo fiscal quando deu saída nestes produtos.

Aduz que, não obstante toda cautela e diligência despendida, foi surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração, que não reconhece como fabricação o procedimento realizado, concluindo pela ilegitimidade do benefício fiscal utilizado. Todavia, *data vênia*, tal entendimento não deve prosperar, haja vista sua incongruência quando analisado à luz da ordem normativa.

Ressalta que o Estado da Bahia não definiu expressamente em sua legislação, qual seria o conceito de “fabricação” a ser aplicado para fins de ICMS. A única vez que se manifestou acerca do conceito de fabricação (ou industrialização, que são sinônimos), deu-se no antigo Regulamento de ICMS (Decreto nº 6.284/97), em seu artigo 2º, § 5º. Observa que fabricação e industrialização são sinônimos, cuja conceituação se encontra no Regulamento do IPI.

Nota que o inciso IV do artigo 4º, traz como tipo de industrialização, o processo de acondicionamento, que consiste na alteração da “apresentação do produto, pela colocação da embalagem”. Diz ser exatamente este, o procedimento realizado em seu estabelecimento. Reitera que condiciona leite em pó e composto lácteo, colocando-os em suas embalagens finais, atividade que caracteriza a “fabricação”, pois altera o acabamento e a apresentação do produto.

Argumenta que a interpretação feita pelo Auditor Fiscal não está correta. Na ausência de lei que defina o conceito de “fabricação”, não pode o Fisco distorcer conceito já existente com a finalidade arrecadatória no sentido de limitar a fruição de benefício fiscal consagrado (a redução da base de cálculo do leite e do composto lácteo decorre da essencialidade desses produtos, que, inclusive, compõem a cesta básica). Assim dispõe o artigo 110 do CTN.

Verifica que no presente caso, devido à ausência de disposição expressa, o conceito de “industrialização” é sinônimo de “fabricação” e deve ser aplicado. Diz ser assim tratado pelo dicionário “Michaellis” e também pela jurisprudência que usa os termos como sinônimos. Nesse contexto, é o acórdão do Ministro Luiz Fux quando ainda estava no Superior Tribunal de Justiça (atualmente o Ministro integra o Supremo Tribunal Federal), quando parafraseia o artigo 11 da Lei 9.779/99 (que usa o termo “industrialização”) aplicando o termo “fabricação”.

Afirma que, nesse mesmo contexto, outras dezenas de decisões do STJ (de diversos relatores) tratam o conceito de “industrialização” como sinônimo de “fabricação”.

Diz que para melhor elucidar o procedimento de industrialização ao qual se submetem os produtos objetos desta autuação fiscal, junta nesta oportunidade um *slide*, com a esquematização completa do processo de industrialização do Leite em Pó e do Composto Lácteo no estabelecimento da Nestlé Nordeste.

Explica que primeiramente, os produtos chegam ao estabelecimento da Nestlé Nordeste em *big bags* de 500 kg. Na sequência, o conteúdo dos *big bags* é submetido ao processo de peneiramento. Uma vez peneirado, é inserido o gás inerte N₂ (Nitrogênio) ao Leite em Pó e ao Composto Lácteo em Pó, para substituir o ar que fica em contato com os produtos no interior das embalagens e reduzir a quantidade de O₂ (Oxigênio), prevenindo a ocorrência de reações de oxidação de gorduras e de outros componentes como vitaminas, por exemplo, que poderia alterar o sabor e o valor nutricional dos produtos finais. Posteriormente, os produtos são envasados em embalagens individuais e submetidos ao processo de raio-X, para detecção de eventuais resíduos existentes, e à pesagem. Só então, são selados e enviados a seus destinatários.

Nota que o leite em pó e o composto lácteo quando chegam no estabelecimento da Autuada não estão prontos para sua distribuição. É necessário submetê-los ao processo de envase, de embalagem da matéria para, aí sim, serem considerados produtos devidamente fabricados e aptos para distribuição. Daí o porquê da identidade dos conceitos de industrialização e de fabricação.

Comenta que o Auditor Fiscal não se atentou para a existência desse processo de industrialização. Na ausência de lei que defina o conceito de “fabricação”, não pode o Fisco

distorcer conceito já existente para limitar a fruição de benefício fiscal consagrado, sob pena de violar o quanto previsto no artigo 110 do CTN.

Afirma que o próprio legislador baiano reconhece a identidade dos conceitos de “fabricação” e “industrialização”, pois alterou a redação do inciso XXV do *caput* do art. 268 do RICMS para substituir a palavra “fabricados” pela palavra “industrializados”, com vigência a partir de 17/06/2015.

Entende que da análise do quanto fora exposto neste tópico é suficiente para concluir que este Auto de Infração não deve prosperar, haja vista que não observa o disposto no artigo 110 do CTN bem como no artigo 4º do RIPI. A Nestlé Nordeste promove a industrialização desses produtos na Bahia, de modo que tais produtos devem desfrutar da redução da base de cálculo prevista na legislação.

Diz que impende reconhecer que não há que se falar em infração praticada pela Impugnante e ausência de recolhimento de ICMS, visto que as operações fiscalizadas foram realizadas com observância das disposições do artigo 268, XXV, do RICMS/BA, com as alterações trazidas pelo Decreto nº 14.898/2013, de forma a cancelar integralmente a autuação em questão.

Entende que caso a exigência não seja extinta na sua integralidade, destaca que não cabe a aplicação da multa exigida na autuação ora combatida, uma vez que a Autuada não cometeu a infração trazida no item acima.

Assevera que ainda que assim não se entenda, cumpre destacar o evidente caráter confiscatório da penalidade imposta à Autuada, 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, proporcionalidade e do não-confisco (artigo 150, inciso IV, CF).

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

Suscita que na remota hipótese de se entender devido o crédito tributário em discussão, o que se admite apenas a título de argumentação, impende seja afastada a aplicação da multa imputada à Autuada, tendo em vista seu caráter confiscatório, além de não ser razoável nem proporcional, ou ao menos sua redução a patamares aceitáveis (20%).

Requer a realização de perícia fiscal, de modo que o *expert*, com base na documentação contábil da empresa, possa verificar que a utilização da redução da base de cálculo se deu nos exatos termos da lei. Formula quesito.

Entende que de igual sorte, se faz necessária a realização de diligência *in loco* para que se compareça ao estabelecimento da Nestlé Nordeste com objetivo de analisar seu processo produtivo e constatar que houve, de fato, a industrialização/fabricação do leite em pó e do composto lácteo, justificando a utilização do benefício fiscal que permite a redução da base de cálculo, nos termos do artigo 268, inciso XXV do RICMS/BA. Formula quesito.

Requer seja: (i) declarada a nulidade do auto de infração, com fundamento nas diversas nulidades ora apontadas, ou ao menos que este seja retificado para excluir da autuação a parte também exigida no Auto de Infração nº 233038.0004/16-1; (ii) julgada improcedente a autuação, com o seu cancelamento integral, em razão da insubsistência das infrações contidas no Auto de Infração em referência, dada a comprovação da correta utilização da base de cálculo do ICMS em atenção às disposições dos artigos 268, XXV do RICMS/BA, 110 do CTN e 4º do RIPI; (iii) caso não seja cancelada integralmente a autuação, subsidiariamente, requer seja afastada a multa aplicada, dado o seu caráter confiscatório, ou ao menos reduzida para patamares razoáveis (20%).

Requer a realização de sustentação oral na sessão de julgamento do Auto de Infração e que todos os avisos e intimações relativas a este processo sejam realizados 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 prestou informação fiscal fls.58/61. Diz que devido à defesa interposta pela autuada, por seus patrocinadores legalmente constituídos, apresenta a informação fiscal a esse Conselho de Fazenda. Repete a irregularidade apurada. Diz que o contribuinte recolheu o imposto a menos (ICMS), tendo em vista a utilização indevida da redução da base de cálculo do ICMS no percentual de 58,825%, de forma que a carga tributária fique em 7%, nas saídas de Leite Em Pó e Composto Lácteo em Pó, fabricados em outras unidades da Federação, contrário ao que determina o artigo 268, inciso XXV do RICMS-BAHIA. Sintetiza os argumentos defensivos. Diz que não se pode falar em nulidade do auto de infração, pois as informações constam da peça vestibular e a autuada, pelos seus defensores, trabalha no sentido de desclassificar o mérito da contenda, tendo como base o art. 268, XXV, do RICMS, que figura claramente a proibição da redução da base de cálculo de leite em pó e compostos lácteos em pó, fabricados fora do Estado da Bahia.

Frisa que o auto de infração nº 233038.0004/16-1 não pode ser excluído e nem excluir parte deste, uma vez que a autuação das duas Empresas nos termos do art. 268, XXV, do RICMS/2012, não afeta o princípio da não cumulatividade, tendo em vista que a fábrica vende ao comércio atacadista e passa o ICMS, respeitando todos os princípios que regem essa operação e em destaque o da não cumulatividade. Efetuado, portanto, o pagamento do valor deste auto de infração nº 233038.0005/16-8, o crédito pode e deve ser repassado para o comprador, o comércio atacadista.

Sobre o pedido de cancelamento do auto de infração diz que não pode ser atendido, tendo em vista, exatamente, o contrário do praticado pela suplicante em não observar que os produtos, objeto desta autuação, são fabricados em outros Estados da Federação e apenas embalados nesta industrializadora Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda.

A argumentação da defesa apresentada só vem confirmar a veracidade da autuação, uma vez que quer tratar como sinônimas as ações das palavras Fabricação e Industrialização, enquanto que a DITRI - Diretoria de Tributação da SEFAZ-BA., exarou Parecer Final nº. 18711/2014, em pedido de consulta formulado por Codical Distribuidora de Alimentos Ltda., Parecer este, que em sua ementa define o entendimento do fisco Baiano.

Destaca que a vigência do dispositivo do RICMS/BA, que fundamenta a autuação ocorreu no período de 01/01/2014 a 16/06/2015.

Sobre o pedido de cancelamento ou redução da multa aplicada a patamares razoáveis (20%), a argumentação se faz desnecessária, tendo em vista que são penalidades com taxas legais amparadas pela CF-88 e suas Leis complementares tanto a Federal (87/96) quanto a Lei Estadual (7014/96), portanto, devem ser mantidas as penalidades com respeito ao princípio da legalidade.

Sobre o pedido de produção de provas por perícia e realização de diligência na sua fábrica para constatar que o que fazem é fabricação igual a industrialização, entende que as provas já foram bastante debatidas nesta dialética processual, dispensando qualquer forma de perícia e diligência, conforme determina o artigo 145 do RPAF/99, pois a pergunta formulada ao perito perdeu o objeto, quando se sabe que a Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., re-acondiciona os produtos Fabricados em outros Estados da Federação, e que chegam na referida unidade em embalagens de "Big Bag" e são re-embalados em unidades de consumo.

Diante do apresentado na informação fiscal com todos os argumentos legais expostos e por questão de justiça, diz manter o valor original da infração 01 do auto de infração.

Ao tomar ciência da informação fiscal, o autuado volta a se manifestar fls.67/68. Diz que intimada acerca da Informação Fiscal prestada pelo Autuante, vem expor e requerer o quanto segue.

Repete a infração que lhe foi imputada. Entende ter demonstrado: (i) a necessidade de julgamento em conjunto com o Auto de Infração 233038.0004/16-1; (ii) a nulidade da autuação, haja vista a insuficiente descrição dos fatos; (iii) desrespeito aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, não diferenciação e discriminação tributária; (iv) a cobrança em duplicidade com o Auto de Infração nº 233038.0004/16-1; e (v) insubsistência da infração tendo em vista a correta utilização pelo impugnante, do benefício da redução da base de cálculo nas saídas de leite em pó e composto lácteo em pó.

Diz ter requerido a redução ou relevação da multa e necessidade de realizar perícia ou diligência.

Ratifica os termos da Impugnação e reitera seu pedido para que seja (i) declarada a nulidade do auto de infração, com fundamento nas diversas nulidades apontadas, ou ao menos que este seja retificado para excluir da autuação a parte também exigida no Auto de Infração nº 233038.0004/16-1; e (ii) julgada improcedente a autuação, com o seu cancelamento integral, dada a comprovação da correta utilização da base de cálculo do ICMS.

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.

Em nova informação fiscal fl. 73, o Auditor Fiscal designado pela Inspetoria diz que vem como fiscal estranho ao feito, diante da nova defesa apresentada pela empresa Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., contra o Auto de Infração apresentar nova informação fiscal, nos termos a seguir.

Diz que da análise da manifestação do autuado, verifica que o mesmo não apresentou nenhum fato novo que mudasse os conceitos apresentados na sua peça de defesa, nem tampouco com relação a infração apresentada pelo autuante. Observa que nenhum levantamento numérico novo foi apresentado. Opina que o processo seja encaminhado para julgamento.

VOTO

Preliminarmente, cumpre analisar as razões subjetivas suscitadas pelo sujeito passivo, apresentando entendimento de que a presente autuação fiscal deve ser julgada conjuntamente com o Auto de Infração nº 233038.0004/16-1, lavrado contra a Nestlé do Brasil Ltda., dizendo tratar-se da mesma operação e da mesma discussão travada em ambas as autuações fiscais. Explicou que a Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda fabrica leite em pó e composto lácteo e os vende à empresa Nestlé Brasil Ltda. As duas empresas foram autuadas porque o Fisco entendeu que estas mercadorias não foram fabricadas em território baiano. Assim, a autuação de ambas, se deu pela mesma razão, em relação a operações realizadas com as mesmas mercadorias.

Analisando os elementos processuais, observo que esta alegação não subsiste. Pelo que consta nas razões defensivas e na informação fiscal, de fato, trata-se da mesma matéria, entretanto não existe previsão legal no sentido de que estes processos devam ser julgados de forma conjunta. Não obstante esta falta de previsão, o CONSEF determinou que fossem os processos apreciados na mesma Junta de Julgamento Fiscal, visando a celeridade processual, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 2º do RPAF/99. Ademais, mesmo que o citado lançamento de ofício lavrado contra a Nestlé Brasil Ltda., trate da mesma matéria aqui discutida, os estabelecimentos são autônomos no que diz respeito às suas operações, ainda que estas sejam de transferências, nos termos do art. 12, I da Lei Complementar 87/96.

Acrescente-se que a autuação se realizou pela verificação das operações de saídas nos dois casos, portanto, levando em consideração notas fiscais e datas de ocorrências distintas, não havendo como se associar de forma inequívoca, tratar-se das mesmas mercadorias. Não vislumbro, dessa forma, possibilidade de prejuízo ao contribuinte, com o julgamento em separado dos dois Autos de infração.

O defendente argüiu cerceamento do seu direito de defesa, alegando falta de motivação na lavratura do Auto de Infração. Disse que o Autuante limitou-se a indicar os dispositivos legais que o levaram a realizar a autuação, sem contudo, demonstrar as razões que levaram à apuração de tal fato. Afirmou que a ausência das informações completas no Auto de Infração constituiu grave cerceamento ao direito de defesa, por não conhecer as razões exatas que levaram à exação pretendida pelo Fisco.

Não acato esta alegação, visto que a defesa apresentada reflete precisamente a motivação do auto de infração, confirmando o pleno entendimento da acusação que lhe foi imposta. Assim, não vislumbro qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, que foi exercida plenamente, haja vista que demonstrou perfeito conhecimento da infração que lhe foi imputada. A irregularidade apurada foi fundamentada em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, que lhe foram fornecidos, inexistindo o alegado cerceamento do direito de defesa, por falta de fundamentação legal da autuação. Em verdade, os dispositivos do regulamento considerados infringidos foram indicados claramente no Auto de Infração, bem como, o dispositivo legal referente à multa aplicada. A descrição das infrações permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

O defendente alegou que a Autoridade Fiscal não respeitou o Princípio Constitucional da não-cumulatividade ao lavrar a presente autuação e também autuar a Nestlé Brasil Ltda. para quem transfere as mercadorias aqui discutidas.

Novamente, neste caso, 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 empresa do grupo, no recebimento do mesmo produto e por não lhe ser permitido usar o valor do imposto cobrado como crédito fiscal.

Esta alegação não procede. No presente caso, não se está a exigir ICMS via glosa de créditos. A irregularidade apurada se refere a imposto recolhido a menos pelo Autuado, devido a utilização de base de cálculo equivocada, ao aplicar o benefício fiscal da redução, que está condicionado por lei e que o Autuado não fez jus. Portanto, a cobrança diz respeito a esta diferença apurada. Havendo pagamento do imposto reclamado na operação antecedente efetuada pelo fornecedor 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.

O defendente ainda arguiu nulidade, dizendo que o enquadramento da infração, especialmente o artigo 29 § 8º, da Lei nº 7.014/96, não condiz com a descrição da conduta supostamente infratora. Isto porque, este dispositivo trata da manutenção e aproveitamento de crédito do ICMS relativo a produtos cuja saída é beneficiada com redução de base de cálculo, ao passo que o presente caso, versa sobre a própria redução, nunca tendo sido mencionado na autuação, qualquer problema relativo ao creditamento do imposto.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que foi indicado no campo próprio do Auto de infração, o enquadramento legal da irregularidade apurada, estando os dispositivos mencionados em conformidade com as matérias tratadas na autuação fiscal, ressaltando-se que o erro apontado não implica nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, considerando que pela descrição dos fatos, fica evidente o enquadramento legal.

O defendente aduziu que com referência às saídas do leite, conferir tratamento diferenciado às mercadorias produzidas neste Estado, afronta o limite ao tráfico de bens (art. 150, V e 152 CF/88) e ainda, o princípio da igualdade. Afirmou que, diante do art. 1º, da CF/88, bem se vê, que o constituinte estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes pertencentes à mesma Federação, que implicassem crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna.

Invocou em defesa de sua tese, a doutrina gabaritada do país, jurisprudência colhida de nossos tribunais, além de uma série de princípios constitucionais e tributários, entre eles, o Pacto Federativo, que estariam sendo afrontados a partir da forma como foi estabelecido o benefício fiscal em comento, por isso, deveria ser considerado inconstitucional.

Sobre estas alegações, cumpre esclarecer que a arguição do sujeito passivo fundada na tese de que a limitação do benefício da redução da base de cálculo, em relação às mercadorias produzidas neste Estado, seja inconstitucional, tal apreciação não compete a esse Órgão julgador, conforme previsão expressa do art. 167, I, do RPAF/BA, por conseguinte, inócua qualquer decisão nesse sentido.

O defendente requereu a realização de diligência ou perícia fiscal, de modo que o *expert*, com base na documentação contábil da empresa, pudesse verificar que a utilização da redução da base de cálculo se deu nos exatos termos da lei.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia técnica nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, conforme requerido em sua defesa. Os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor e convencimento dos Julgadores. Ademais, perícia e diligência fiscal não se prestam a trazer provas ao processo, reconstituir escrita do contribuinte, sequer para suprir a prova eventualmente mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado. Com fulcro no art.147, incisos I e II, do RPAF/99, considero desnecessária esta diligência, e indefiro tal pedido, pois o processo contém todos os elementos para convicção dos Julgadores sobre a lide.

A multa aqui aplicada é decorrente do descumprimento da obrigação tributária principal, não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte, mas com a realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro anunciadas, apuradas durante a ação fiscal, sobretudo porque a multa reclamada encontra amparo na Lei nº 7.014/1996. Neste caso, indefiro pedido de cancelamento ou redução das multas aqui exigidas.

No mérito, a irregularidade apurada acusa o autuado de recolher ICMS a menos, tendo em vista a utilização indevida da redução da base de cálculo do ICMS no percentual de 58,825%, de forma que a carga tributária ficasse em 7%, nas saídas de leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados em outras unidades da Federação, contrário ao que determina o artigo 268, inciso XXV do RICMS-BAHIA. Tudo conforme fl.05 demonstrativo sintético do débito e fls.06 e 07 termo de recebimento do CD contendo o levantamento fiscal analítico.

O defendente alegou que, ao contrário do que mencionou a autoridade fiscalizadora, os produtos objetos deste Auto de Infração foram produzidos pela empresa em território baiano, de modo que fazem jus à redução da base de cálculo. Informou que a empresa (Nestlé Nordeste) aqui autuada, realiza, entre outros, o procedimento de acondicionamento (envase) do leite em pó e do composto lácteo, que são recebidos originalmente em *big bags*.

Ressaltou que o Estado da Bahia não definiu expressamente em sua legislação, qual seria o conceito de “fabricação” a ser aplicado para fins de ICMS. Concluiu que a fabricação e industrialização são sinônimas, cuja conceituação se encontra no Regulamento do IPI.

Sobre a matéria ora em discussão, transcrevo voto do Acórdão JJF Nº 0023-02/16, lavrado contra a própria Autuada, que por unanimidade, decidiu pela Procedência da autuação. O voto condutor da decisão, de Relatoria do nobre Julgador Olegário Miguez Gonzalez, com o qual alinho integralmente meu entendimento, assim aprecia a matéria:

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 aperfeiçoamento 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 aperfeiçoamento 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 caracterizada 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.

Nessa esteira, entendo que laborou em acerto o Autuante, quando concluiu que as operações aqui discutidas não fazem jus a redução da base de cálculo prevista no multicitado dispositivo regulamentar.

Em relação à multa lançada no percentual de 60% do imposto, sobre a arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, conforme já apreciado nas preliminares, observo que a imposição fiscal decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, art. 42, inc. II “a”, portanto, a multa é legal.

Quanto ao pedido de sua redução a patamar que entende razoável (entre 20% e 30%), saliento que a penalidade aplicada é pelo descumprimento da obrigação principal. Neste caso, esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar este pedido em face do art. 158 do RPAF/99.

Por fim, o Autuado requer que todos os avisos e intimações relativamente 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. Observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 233038.0005/16-8, lavrado contra NESTLÉ

NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.619.687,46**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “a” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2017.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR