

**PROCESSO** - A. I. Nº 233038.0005/16-8  
**RECORRENTE** - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDA** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JFF nº 0188-03/17  
**ORIGEM** - IFEP NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/07/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0127-11/18

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. LEITE EM PÓ E COMPOSTOS LÁCTEOS. Evidente que o conceito de fabricação não é um conceito fechado, assim como também não é o de industrialização. Prova disto é que a Receita Federal claramente estipulou o campo de incidência do IPI, determinando o conceito de produto industrializado, alargando o campo de sua incidência não apenas em casos de acondicionamento, mas até mesmo em casos de reacondicionamento. Não houvesse essa clara definição, não haveria segurança jurídica necessária ao lançamento do imposto em situações em que ao senso comum, poderia se fugir ao conceito de industrialização pretendido pela Receita Federal. A lei deve “conter em si, todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”. É notório que carece à legislação estadual, os necessários recursos para a manutenção do lançamento. Reformada a Decisão recorrida. Negada a preliminar de nulidade. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JFF – Junta de Julgamento Fiscal em (Acórdão de fls. 78/92) que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 16/02/2016, quando foi efetuado lançamento de ofício no valor histórico de R\$10.619.687,46 em decorrência da seguinte infração: *Recolheu a menos o 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)*.

Após a apresentação da defesa (fls. 10/32) e da correspondente informação fiscal (fls. 58/61), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ª JFF julgou o auto Procedente, por unanimidade, o que fez nos seguintes termos, em resumo:

### VOTO

*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 RICMSBAHIA. 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 JF 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 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 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.*

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 100/114), aduzindo inicialmente o pedido de nulidade por conta do valor discutido no Auto de Infração 233038.004/16-1 que viola o princípio da não cumulatividade, já que não é razoável cobrar da empresa que ocupa posição subsequente na cadeia operacional. Aduz que o argumento de que o futuro creditamento compensaria eventual prejuízo, não afasta as consequências que esta cobrança indevida e inconstitucional implica no Caixa da empresa.

Que ainda, o v. acórdão recorrido entendeu por bem não acatar o pedido de realização de perícia, formulado pelo Recorrente, sob a justificativa de que os elementos dos autos seriam suficientes para convencimento dos Julgadores. Contudo, *data vênia*, tal entendimento não merece prosperar.

Primeiramente, porque a realização da perícia é fator imprescindível para a solução da controvérsia instaurada nestes autos. Segundo, porque a negativa de sua realização por parte da i. Junta de Julgamento Fiscal implica em grave cerceamento de defesa, o que não se pode tolerar. O v. acórdão concluiu que a Nestlé Nordeste Alimentos e Bebidas Ltda., empresa fornecedora dos produtos do Recorrente, realiza “industrialização” neste Estado, mas não “fabricação”.

O Recorrente discorda da interpretação diferenciada dada a estes dois termos. Contudo, antes de

abordar este mérito, cumpre esclarecer que não houve uma perícia *in loco*, de modo que fosse possível analisar, com os detalhes necessários, o processo produtivo da Nestlé Nordeste e, somente então, chegar à determinada conclusão sobre ele.

Da cobrança em duplicidade com o Auto de Infração nº 233038.0004/16-1 e da ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Não se pode concluir que, o simples fato de o Recorrente poder se creditar do valor discutido no Auto de Infração nº 233038.0004/16-1 justificaria o desrespeito ao Princípio Constitucional da não-cumulatividade observado na cobrança de ambas autuações fiscais. Isto porque, não é razoável cobrar da empresa que ocupa a posição subsequente na cadeia operacional valor cuja exigibilidade sequer foi decidida de maneira definitiva.

Ou seja, no presente caso, presume-se que o Recorrente deva recolher aos cofres deste Estado a quantia cobrada na presente autuação fiscal. Sem que haja uma decisão definitiva a esse respeito, cobra-se a mesma quantia da Nestlé Brasil no Auto de Infração nº 233038.0004/16-1, sob a justificativa de que esta poderia creditar-se deste valor em operações futuras.

Ora, o argumento de que o futuro creditamento compensaria eventual prejuízo não afasta as consequências que esta cobrança indevida e inconstitucional implica no Caixa da empresa. Tampouco, afasta a aplicação do Princípio Constitucional da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal.

Que cumpre esclarecer 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. 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.

Ocorre 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. Vejamos:

*“Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”*

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.

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:

*"Tributário. ICMS. Benefício fiscal. Redução da carga tributária condicionada à origem da industrialização da mercadoria. Saídas internas com café torrado ou moído. Decreto 35.528/2004 do Estado do Rio de Janeiro. Violação do art. 152 da Constituição. O Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição." (ADI 3.389 e ADI 3.673, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-9-2007, Plenário, DJ de 1º-2-2008)."*

#### DAS RAZÕES DE REFORMA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

Da fabricação dos produtos autuados – inexistência de conceito legal de fabricação – sinônimo de industrialização. O Acórdão JJF Nº 0023-02/16 faz breve análise histórica do termo “industrialização” na legislação baiana, afirmando que esta sempre esteve em consonância com o Regulamento de IPI a esse respeito.

Ao definir “industrialização”, o Acórdão JJF Nº 0023-02/16 entendeu tratar-se de termo amplo, considerando os processos de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento como tipos de industrialização. Ao final,

concluiu que o processo utilizado pelo Recorrente é industrialização:

*“Não há dúvida de que o processo executado pelo fornecedor do autuado consiste em industrialização.”*

Todavia, *data máxima vênia*, ao alinhar sua conclusão com o entendimento firmado no Acórdão JJF Nº 0023-02/16, o v. acórdão recorrido não aplicou o melhor entendimento ao conceituar “fabricação” de maneira distinta de “industrialização”. Primeiramente, cumpre destacar que o Acórdão JJF Nº 0023-02/16 foi proferido em face da Impugnação apresentada pela empresa no Auto de Infração nº 233038.0005/15-0.

De fato, no referido acórdão a empresa restou vencida, o que ensejou a interposição de Recurso Voluntário, devidamente processado e julgado pela Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que concluiu pela Improcedência da autuação fiscal (Doc. 02). Confira a ementa:

*“ICMS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Existe similitude entre as expressões “industrializar” e “fabricar”, em consequência do que se deve admitir o enquadramento das operações autuadas no benefício fiscal previsto no art. 268, XXV do RICMS/12, pois a redução de base de cálculo se aplica, igualmente, a mercadoria submetida apenas a processo de acondicionamento, tido como “fabricação”. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.” – Destaques do Recorrente(CONSEF, 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACORDÃO, CJF Nº 0328-12/17, Julgamento: 04/09/2017, Publicação Internet: 11/10/2017)*

Que a própria PGE/PROFIS se manifestou favoravelmente à Recorrente neste caso. Diante disso, o Conselho da Fazenda do Estado da Bahia concluiu em caso idêntico que houve fabricação de leite em pó e de composto lácteo:

*“Não há, assim, respaldo na legislação federal do IPI para qualquer diferenciação entre as expressões “fabricação” e “industrialização”, inexistindo, até mesmo, precedente no estudo da etimologia da palavra citada. Não tendo o legislador feito qualquer distinção entre os termos citados, não pode o intérprete intentar fazê-lo, sob pena de conferir um sentido à norma totalmente desvinculado da literalidade do seu texto, o que não se admite. Filio-me, nesse sentido, ao entendimento consagrado pela PGE/PROFIS, a qual não hesita em afirmar que existe similitude entre as duas expressões, em consequência do que se deve admitir o enquadramento das operações autuadas no benefício fiscal previsto no art. 268, XXV do RICMS/12. Assim, dou PROVIMENTO ao presente recurso, julgando IMPROCEDENTE o lançamento fiscal.*

*(...)*

*ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 233038.0005/15-0, lavrado contra NESTLÉ BRASIL LTDA. VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Sérgio Sena Dantas, Denise Mara Andrade Barbosa, Washington José Silva e Paulo Sérgio Sena Dantas. VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.” – Destaques do Recorrente*

Conforme concluiu a Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, o Estado da Bahia não definiu expressamente em sua legislação qual seria o conceito de “fabricação” a ser aplicado para fins de ICMS. Fabricação e industrialização são sinônimos, cujo conceito se encontra no Regulamento do IPI.

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).

Verifique-se que no presente caso, devido à ausência de disposição expressa, o conceito de “industrialização” é sinônimo de “fabricação” e deve ser aplicado. Note que a definição dada pelo dicionário Michaelis é quase idêntica para os dois termos:

*“Industrialização:*

*1. Ato ou efeito de industrializar. 2 Sociol Processo completo que abrange, principalmente, a difusão da maquinofatura, produção em grande escala baseada na racionalização e divisão técnica do trabalho, formação de um proletariado urbano e intensificação dos antagonismos entre classes sociais.” – destaque nosso*

*”Fabricação:*

*Ação, modo ou arte de fabricar; fabrico, manufatura. F. em série: fabricação em grande escala, segundo especificações padronizadas.” – destaque nosso*

O próprio E. Superior Tribunal de Justiça utiliza os dois termos como sinônimos. Confira acórdão do Ministro Luiz Fux, quando ainda estava no E. Superior Tribunal de Justiça, ao parafrasear o artigo 11 da Lei nº 9.779/99 (que usa o termo "industrialização"), aplicando o termo "fabricação":

*"(...) 1. O direito ao crédito de IPI, fundado no princípio da não-cumulatividade, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos isentos ou sujeitos ao regime de alíquota zero, exsurgiu apenas com a vigência da Lei 9.779/99 (Precedente da Primeira Seção, submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 860.369/PE, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009). 2. O artigo 11, da Lei 9.779/99, estabelece que: 'Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.' (...)"*  
*(Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1038625. Relator Ministro Luiz Fux. Primeira Turma do E. STJ. Decisão publicada em 16/3/2010).*

Assim como essa, nesse mesmo contexto, outras dezenas de decisões do E. STJ (de diversos relatores) tratam o conceito de "industrialização" como sinônimo de "fabricação".

O leite em pó e o composto lácteo quando chegam no estabelecimento do Recorrente 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.

Ante o exposto, outro não poderá ser o entendimento desta Colenda Câmara, senão pela reforma integral do v. acórdão recorrido, a fim de cancelar o lançamento feito no Auto de Infração nº 233038.0005/16-8, pelas razões acima expostas.

#### DA MULTA EXIGIDA

Por fim, os Ilustres Julgadores da 3ª Junta de Julgamento Fiscal entenderam pela incompetência do órgão para a análise da multa aplicada na autuação fiscal, que seria matéria de apreciação por pela Colenda Câmara Superior. Deste modo, reiteram-se as alegações já deduzidas na Impugnação. Vejamos.

Caso a exigência não seja extinta na sua integralidade, cumpre destacar que não cabe a aplicação da multa exigida na autuação ora combatida, haja vista que o Recorrente não cometeu as infrações descritas no Auto de Infração.

Portanto, na remota hipótese de se entender devido o crédito tributário em discussão, o que se admite apenas a título de argumentação, impõe-se seja provido o presente Recurso para se afastar a aplicação da multa imputada à Recorrente, tendo em vista seu caráter confiscatório, além de não ser razoável nem proporcional, conforme demonstrado, ou ao menos que esta seja reduzida a patamares razoáveis (20% do valor principal).

#### DO PEDIDO

Em face de todo o exposto, requer seja o presente recurso recebido, processado e conhecido para que, ao final:

- I. seja-lhe dado provimento para declarar a nulidade do v. acórdão recorrido, tendo em vista o evidente cerceamento de defesa suportado pelo Recorrente, à qual foi negado o direito de produzir as provas necessárias para sua defesa;
- II. seja-lhe dado provimento para declarar a nulidade da presente autuação fiscal, em razão da violação ao Princípio Constitucional da não-cumulatividade, devido à cobrança em duplicidade com o Auto de Infração nº 233038.0004/16-1;
- III. seja-lhe dado provimento para declarar a nulidade da presente autuação fiscal, em razão da violação ao Princípio Constitucional da Não Discriminação Tributária;

- IV. seja-lhe dado provimento para julgar improcedente o Auto de Infração nº 233038.0005/16-8, haja vista que restou demonstrado nos autos que os produtos autuados sofreram industrialização (portanto, fabricação) neste Estado; e
- V. caso não seja cancelada integralmente a autuação, o que se admite apenas para argumentar, o Recorrente requer seja afastada a multa aplicada, ou sua redução para patamares razoáveis (20% sobre o valor do principal).

Por fim, requer que todos os avisos e intimações relativos a este processo sejam realizados exclusivamente em nome do advogado João Alberto P. Lopes Júnior (OAB/BA nº 11.972), com endereço profissional na Av. da França, 164, Edif. Futurus, 7º Andar, Comércio, Salvador-Bahia CEP 40.010-000.

## VOTO

Trata-se de lançamento tributário em única infração, em que a NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS foi autuada em função de operações com sua própria unidade atacadista, a NESTLÉ BRASIL LTDA., sendo que estas operações estão classificadas na CFOP 5101 – vendas do estabelecimento, conforme se depreende dos demonstrativos anexos ao CD de fl. 07, não estando caracterizadas como transferências, mas simplesmente como vendas.

A razão do lançamento é que o Recorrente, utilizando-se do dispositivo do art. 268, XXV do RICMS vigente, reduziu a base de cálculo das saídas de leite em pó e compostos lácteos, e o autuante entendeu incabível tal redução, pois não se tratava de produção aqui fabricada, mas tão somente embalada para destino ao consumo.

O Recorrente solicita diligência, a qual denega, pois os fatos quanto à produção são incontroversos, sendo apenas uma questão de direito a ser enfrentada, no caso, se a etapa final de embalagem do leite se qualifica ou não como fabricação.

No que diz respeito à nulidade suscitada por conta de lançamento simultâneo de imposto na saída subsequente da inscrição atacadista, entendo que não há de se falar em ferir o princípio da não cumulatividade, visto que o imposto lançado contra a unidade fabril, uma vez sendo reconhecido e pago, pode mesmo vir a ser lançado a crédito na empresa, fazendo jus ao aludido princípio constitucional.

Os problemas decorrentes do Caixa da empresa e da sua logística empresarial fogem à competência deste Conselho apreciar, mas é certo que o lançamento na unidade industrial, com o respectivo e eventual lançamento a crédito, afasta a nulidade pretendida por conta de supostamente ferir princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Quanto ao outro aspecto, o da análise concomitante do lançamento no Auto de Infração da NESTLÉ BRASIL (AI 233038.0004/16-1), é certo que está sendo julgado por este mesmo Relator, o que atende o apelo do Recorrente quanto à apreciação dos dois lançamentos, para efeito de compreensão das razões expostas, e que ligam um Auto de Infração ao outro.

Negados o pedido de diligência, e a nulidade pretendida, passo ao exame de mérito. Contudo, é importante trazer a este voto, as alterações legislativas pertinentes ao lançamento. O caput do art. 268 se reporta a reduções de base de cálculo a respeito de diversas operações, que são enumeradas em incisos, sendo que neste caso em lide, encontra-se insculpido no inciso XXV, adiante transcrito, *ipsis literis*:

*Nota: O inciso XXV do caput do art. 268 foi revogado pelo Decreto nº 17.304, de 27/12/16, DOE de 28/12/16, e feitos a partir de 01/02/17.*

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pelo Decreto nº 16.151, de 16/06/15, DOE de 17/06/15, e feitos a partir de 17/06/15 a 31/01/17:*

*“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, **industrializados** neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);*

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14 a 16/06/15:*

*“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);”*

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos de 01/08/13 a 31/12/13:*

*“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”*

*Redação originária, efeitos até 31/07/13:*

*“XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”*

Assim, inicialmente, até 31/07/2013 havia reduções de forma genérica para operações internas com leite em pó, que a seguir foi alterado de forma a ampliar para o composto lácteo além do leite; em seguida, a partir de 01/01/2014 até 16/06/2015, foi restrito a leite e composto lácteo **fabricados** neste Estado, e finalmente alterado a partir de 17/06/2015 até 31/01/2015, para leite e composto lácteo **industrializados** neste Estado. O auto em lide vai de janeiro a junho de 2015, em que a legislação falava em produtos fabricados e não industrializados.

É incontroverso que a PGE/PROFIS, em auto idêntico, deu provimento ao Recorrente, ACÓRDÃO CJP Nº 0367-12/17, que em parecer da PGE/PROFIS, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior (fls. 132/139), conclui opinando pelo provimento do recurso, opinativo este que foi subscrito pela Procuradora Assistente, Dra. Rosana Passos (fls. 140/141), diz o seguinte:

*“Por assim ser, partindo-se da premissa de que “produtos fabricados” e “produtos industrializados” são rigorosamente a mesma coisa, e sendo certo que se tipifica como industrialização o processo de acondicionamento ou reacondicionamento de produto – assim entendida a alteração de sua apresentação pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à originária –, seguimos firmes na conclusão de que a autuada fazia jus à mencionada redução de base de cálculo, sendo, por conseguinte, improcedente a exigência fiscal contida no presente Auto de Infração.”*

De fato, pesquisando-se as duas palavras no vasto universo da internet, é difícil encontrar uma definição que seja absolutamente distinta entre os 2 termos. Ocorre que o contexto semântico em que se encontra a definição puramente linguística das palavras, frequentemente é mitigado com os conceitos definidos em lei, exclusivamente para efeitos legais, alterando o senso comum do significado das palavras, sem, contudo, alterar-lhe o valor semântico usual, pois os lingüistas raramente adotam conceitos legais, pois estes são exclusivamente destinadas ao público alvo, no caso da legislação tributária, os contribuintes.

Assim, a União, com o intuito de alargar o conceito de industrialização e ampliar o campo de incidência do IPI, estendeu até mesmo para o acondicionamento ou reacondicionamento o conceito de industrialização, que em princípio poderia *stricto sensu*, ser considerado apenas a transformação da matéria prima, excluindo-se os processos complementares.

Além disso, o próprio legislador baiano, no sentido de se aproximar do conceito legal aplicado ao IPI, alterou o termo fabricação por industrialização, indo se alinhar ao que o Recorrente pretende: a redução da base cálculo. Ocorre que, se temos uma definição legal para industrialização, não a temos para fabricação. Fosse o IPI em vez de Imposto sobre Produtos Industrializados, um eventual IPF, Imposto sobre Produtos Fabricados, o conceito legal de fabricação seria o mesmo que foi adotado para industrialização.

Isto porque, a palavra fabricação praticamente foi excluída da legislação tributária e substituída por industrialização. Se procurarmos no dicionário Aurélio a distinção de fábrica e indústria, veremos que fábrica se reporta ao local ou estabelecimento onde ocorre o processo de transformação fabril, enquanto indústria é a atividade secundária da economia que engloba as atividades de produção ou qualquer dos seus ramos, em contraposição às atividades agrícolas (primárias) ou a prestação de serviços (terciárias).



Contudo, não se pode negar que fábrica e indústria são efetivamente usados como sinônimos, e a palavra “fabricação” é usada para se referir àquilo que é transformado ou passado por um processo industrial, confundindo-se como industrialização.

Assim, para que houvesse liquidez e certeza quanto ao lançamento, necessário seria a segura distinção dos termos; era preciso que a legislação tributária atribuísse a diferença legal entre os termos fabricação e industrialização, sendo fato inconteste que tal definição legal não há no campo do ICMS e nem mesmo no campo do IPI, já que a legislação federal jamais se reporta à fabricação, mas à industrialização.

Todo mundo tem uma idéia clara do conceito de fabricação, como sendo processo industrial que tem lugar em uma fábrica e produz bens de elevado valor agregado, diferenciando-se das *comodities* de origem animal, vegetal, ou mineral, de baixo valor agregado. Assim, deve o legislador se cercar de todo o cuidado de forma a obedecer ao princípio da tipicidade fechada do Direito Tributário. O legislador leva a norma para o mundo, e não para si próprio, não sendo suficiente que este tenha seu próprio entendimento, e que assim, se alcance a todo o público, mediante o esclarecimento de palavras, cujo conceito é indeterminado para fins tributários.

Nos ensinamentos do notável Jurista Alberto Xavier, este defende que, *como consequência da tipicidade fechada do Direito Tributário, a lei deve “conter em si, todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”, segundo a qual, todos os elementos da hipótese de incidência e consequência jurídica deveriam estar minuciosamente previstos em lei, sem que exista nenhuma margem de escolha para a Administração. O espaço para o poder regulamentar deve ser ínfimo, devendo se limitar a dar execução aos dispositivos legais, e não seria possível a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e neste sentido, se posicionou a maioria da doutrina brasileira. (XAVIER, 1972, p. 328) (<https://jus.com.br/artigos/24818/o-principio-da-tipicidade-no-direito-tributario>).*

Por isso mesmo o legislador, diante de um conceito indeterminado, cujo sentido tributário muitas vezes se distancia do mundo real, cuida de estabelecer até mesmo uma ficção jurídica, no objetivo de dar sentido, validade, eficácia e legalidade à norma. Exemplo disto é a Lei nº 7.014/96 quando trata de energia elétrica, que no senso comum jamais poderia ser compreendida como mercadoria, já que a energia por ser um bem imaterial, foge a tal conceito e ao senso comum, se inserido muito claramente e com mais sentido, no campo de prestação de serviços do que no campo das mercadorias.

E assim, disse o legislador para que não houvesse quaisquer dúvidas acerca da energia elétrica:

*Art. 2º § 2º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes, **energia elétrica**, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento*

Evidente que o conceito de fabricação não é um conceito fechado, assim como também não é o de industrialização. Prova disto é que a Receita Federal claramente estipulou o campo de incidência do IPI, determinando o conceito de produto industrializado, alargando o campo de sua incidência não apenas em casos de acondicionamento, mas até mesmo em casos de reacondicionamento. Não houvesse essa clara definição, não haveria segurança jurídica necessária ao lançamento do imposto em situações em que ao senso comum, poderia se fugir ao conceito de industrialização pretendido pela Receita Federal. No caso do ICMS, o legislador não teve esse cuidado, deixando a norma para ser interpretada livremente.

Para efeitos de alcance da definição do que seria uma fabricação, vejamos trecho da matéria extraída do site hospedado na editora abril, como se dá a fabricação (ou industrialização) do leite em pó (<https://mundoestranho.abril.com.br/alimentacao/como-se-fabrica-leite-em-po/>). Note-se que o próprio site já fala em “como se fabrica leite em pó” e não “como se industrializa leite em pó” o que já denota o senso de identidade entre os 2 conceitos.

*É um longo processo, dividido em três etapas. Na primeira delas, a matéria-prima ordenhada das vacas é preaquecida a 45°C e colocada em uma grande centrífuga, que separa a gordura do resto do leite. Essa gordura é, então, devolvida ao leite na proporção desejada: 26% no caso do leite integral, zero para o leite desnatado, isto depois de duas pasteurizações (processo que elimina as bactérias),*

*A segunda etapa, é a concentração. Em uma máquina chamada de concentrador tubular, o leite vai escorrendo em filmes finos em uma série de tubos por onde passa vapor. Isso faz com que ele perca água e vire uma pasta. Para obter leite condensado, basta acrescentar açúcar. No caso do leite em pó, é necessária uma outra etapa, a secagem: a pasta é borrifada na forma de uma fina nuvem de gotículas em uma câmara fechada, cheia de ar quente e seco, como uma sauna. Quando as gotículas chegam ao piso, já perderam quase toda a água e caem em forma de pó.*

*Por fim, a terceira etapa, que é o envasamento, adicionando gás nitrogênio para impedir a oxidação da gordura”, diz o engenheiro de alimentos Rômulo Rocha, de uma empresa de laticínios.*

Evidente que tanto o processo que se queira chamar de industrialização ou fabricação é um processo complexo que envolve várias fases ou etapas, já que a simples produção via transformação não é suficiente para a conclusão do processo fabril ou industrial, uma vez que é necessário embalar mediante continuidade do processo fabril, o produto para ser levado ao consumidor final. No caso acima, houve clara identificação da fabricação em 3 etapas.

No caso do Recorrente, houve na Bahia apenas a terceira etapa; ainda assim, tal processo é indispensável para a finalização do processo de fabricação do produto. Quisesse o legislador restringir a redução da base de cálculo às duas primeiras etapas da fabricação, deveria então simplesmente utilizar-se de uma expressão como exemplificado a seguir:

*“das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, **inteiramente fabricados** neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”*

Outra possibilidade de oferecer segurança ao lançamento seria definir legalmente o conceito de produto fabricado para efeitos de ICMS, em contraponto ao do produto industrializado, mas tal definição legal, infelizmente, não existe na nossa legislação, razão pela qual o Recorrente se insurgiu contra o lançamento.

É forçoso concordar com o argumento do Recorrente em seu Recurso Voluntário, de que o Estado da Bahia não definiu expressamente em sua legislação **qual seria o conceito de “fabricação” a ser aplicado para fins de ICMS**. E ao final, posteriormente ainda alterou a legislação com a palavra “industrialização” possivelmente para sair do campo da indefinição conceitual, apropriando-se claramente do conceito aplicado pelo IPI, o que mais uma vez favorece a tese recursal.

Assim, resta claro que o legislador estadual deveria ter feito uma conceituação legal, não podendo o contribuinte ficar à mercê da interpretação que pode variar, a depender de quem autue, de quem responda à consulta na DITRI, e por fim, a depender de quem julgue no Conselho de Fazenda, já que mesmo o acórdão da 2ª CJF não encontrou unanimidade de pensamento, embora até mesmo a douta PGE/PROFIS tenha emitido parecer favorável ao Recorrente.

O Direito Tributário é regido pelo princípio da legalidade estrita, não sendo possível alterar o conceito semântico de uma palavra, ou mesmo estendendo ou restringindo tal conceito, sem uma definição legal posta, e como bem colocou a douta PGE/PROFIS, não é possível separar os conceitos de “fabricados e industrializados”, sem que haja uma definição legal de “produto fabricado”, como houve para “produto industrializado” pelo legislador federal, de tal forma que desse ao Estado a necessária segurança jurídica para o lançamento.

Como bem ensinou o Mestre Alberto Xavier, “a lei deve conter em si todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”.

É notório que carece à legislação estadual, os necessários recursos de clareza para a manutenção do lançamento.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário. Auto de Infração IMPROCEDENTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233038.0005/16-8**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. PGE DA PROFIS