

A. I. N° - 298958.0016/17-0  
AUTUADO - SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.  
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20.11.2018

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0184-02/18

**EMENTA:** ICMS. 1. USO INDEVIDO DE CRTÉDITO FISCAL. **a)** MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. Infração reconhecida. **b)** MERCADORIAS COM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Embora reconheça a procedência da infração, o sujeito passivo alega direito ao crédito fiscal que diz não utilizado oportunamente, mas provas autuadas negam a alegação defensiva e o uso de crédito extemporâneo tem normativa específica. Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. 3. ALÍQUOTA ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. COMPOSTO LÁCTEO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. “Composto lácteo” não se confunde com “leite em pó” nem “creme vegetal” com “margarina”. Portanto, mercadorias não passíveis de redução de base de cálculo do imposto. Questão com diversos precedentes no CONSEF. Infração subsistente. 4. ENTRADA DE BEM (S) OU SERVIÇO SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. a) ITENS TRIBUTÁVEIS. b) ITENS NÃO SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO. Infrações reconhecidas. Indeferido pedido de diligência e/ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2017, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$60.921,81, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. 01.02.03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Valor: R\$ 692,37. Período: Janeiro, Março 2012 a Outubro e Dezembro 2013. Enquadramento Legal: Arts. 97, I, e 124 do RICMS-BA/97; Art. 29, § 2º, da Lei 7.014/96, c/c art. 310, I, “a”, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.
2. 01.02.06 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor: R\$ 6.813,96. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento Legal: Arts. 97, IV, “b”; Arts. 124 e 356 do RICMS-BA/97; Art. 9º e 29, § 4º , II, da Lei 7.014/96, c/c art. 290, I, “a”, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.
3. 01.02.06 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Valor: R\$ 7.830,62. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento Legal: Arts. 2º, 50, 111, I e art. 124, I, do RICMS-BA/97; Art. 2º, I e 32, da Lei 7.014/96, c/c art. 332, I, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, II, “a”, da Lei 7.014/96.

4. Recolheu a menos ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor: R\$ 45.151,28. Período: Janeiro 2012 a Dezembro 2013. Enquadramento Legal: Arts. 50, 51 e art. 124, I, do RICMS-BA/97; Arts. 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96. Multa: Art. 42, II, “a”, da Lei 7.014/96.

5. 16.01.01 -Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) sujeito a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 164,01. Período: Janeiro, Fevereiro, Junho, Setembro 2012, Janeiro, Março, Maio, Outubro e Dezembro 2013. Enquadramento Legal: Art. 332, incisos e parágrafos do RICMS-BA/97; Arts. 217 e 247, do RICMS-BA/2012. Multa: Art. 42, IX, “a”, da Lei 7.014/96, reduzida retroativamente em obediência à Lei 13.461/2015, c/c a alínea “c”, do inciso II do art. 106, do CTN.

6. 16.01.02 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s), bem (ns) ou serviço (s) não tributável sem o devido registro na escrita fiscal. Valor: R\$ 269,58. Período: Janeiro, Fevereiro, Abril a Junho, Agosto, Outubro e Dezembro 2012, Janeiro, Março, Abril, Junho, Julho, Setembro a Dezembro 2013. Enquadramento Legal: Art. 332, incisos e parágrafos do RICMS-BA/97. Multa: Art. 42, XI, da Lei 7.014/96.

O autuado apresentou defesa (fls. 72 a 77) consignando o seguinte:

Infração 01

Reconhece a procedência da Infração.

Infração 02

Diz tratar-se, em grande maioria, de aquisições de iogurte e que em alguns casos também era denominado DANONE, todos enquadrados na substituição tributária (NCM 04031000), mas que tiveram saídas normalmente tributadas gerando, portanto, indevido pagamento de ICMS que terá que ser abatido do valor reclamado no AI, razão pela qual pede que o auditor designado para tanto reconheça o imposto destacado nas NFs e cupons de venda para abatimento no valor autuado.

Infração 03

No mérito, concorda com a autuação, porém diz ter constatado não ter usado crédito fiscal pelas entradas das mercadorias, razão pela qual pede o reconhecimento desse direito, fato que solicita seja apreciado pelo autuante por ocasião da Informação Fiscal, abatendo tal valor do montante autuado.

Infração 04

A contestação se restringe a duas das mercadorias relacionadas na infração:

a) Leite em pó

Transcrevendo os arts. 87, XXI e 268 do RICMS-BA, alega que a legislação reduziu a BC para operações internas sem fazer ressalva, logo, não há base legal para exclusão da citada redução.

b) Margarinas

Alega que o mesmo ocorreu com relação às margarinas que foram excluídas por serem erroneamente denominadas de “Creme Vegetal” em face de erro que produziu no cadastro das mercadorias comercializadas pela autuada.

Aduz que se enquadram na “NCM 1517.10.00 – Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua dissociação; gorduras alimentares elaboradas; ceras de origem animal ou vegetal – Margarina; misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais ou de frações das diferentes..., item III – Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua disso..., subitem 15 - Gorduras e óleos animais ou vegetais; produtos da sua disso..., sub-subitem 1517 – Margarina: misturas ou preparações alimentícias de gorduras...”

Portanto, alega, não há o que discutir, pois o fato de algumas industrias denominá-las “Creme Vegetal” e outras “Margarinas” se referem ao mesmo produto, classificado na NCM acima, já que o “Creme Vegetal” verdadeiro são os identificados com a NCM 1517.90.90 – Outras.

Diz que este princípio, conforme parte da Tabela TIPI que reproduz, é empregado para apuração do IPI e nas contribuições do PIS/COFINS e, por analogia, deve se aplicar ao ICMS que diz silenciar-se nessa conceituação.

Em face do exposto, conforme demonstra à fl. 76, do valor histórico reclamado (R\$45.151,28), exclui R\$ 14.999,69 que diz relativo ao Leite em Pó e R\$ 16.495,36, reconhecendo devido o valor de R\$ 13.656,23.

#### Infrações 05 e 06

Reconhece a procedência.

Concluindo, pede: declaração de improcedência parcial das infrações 02, 03 e 04 e procedência das infrações 01, 05 e 06 e, também, a realização de diligência e/ou perícia fiscal.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 87 a 96) para, assim, contraditar a Defesa:

Infrações 01, 05 e 06: reconhecidas de contribuinte.

#### Infração 02

Observando que o DANONE é apenas uma das mercadorias objeto da infração, diz que o Impugnante apenas alega que não utilizou o crédito destacado nas NF's de entrada das mercadorias. Portanto, reconhece o mérito da infração e que enquanto não extinto o prazo decadencial, pode requerer o uso extemporâneo do crédito, desde que atendida a legislação a respeito.

Mantém o valor original da infração.

#### Infração 03

Citando as planilhas suporte da infração e reproduzindo parte da planilha suporte, refuta a alegação defensiva de não uso do crédito pelas entradas das mercadorias que são efetivamente tributáveis.

Mantém o valor original da infração.

#### Infração 04

Informa que a confusão entre “leite em pó”, que entende ser composto lácteo e “Margarina”, que entende ser “Creme Vegetal”, mercadorias que entendem não possuírem direito à redução da BC.

Assim, LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS, LEITE EM PÓ NINHO + 1, LEITE EM PÓ NINHO + 3, LEITE EM PÓ NINHO + 6, LEITE EM PÓ MOLICO ACTICOL, LEITE EM PÓ MOLICO e LEITE EM PÓ CRESCIMENTO PREBIO, seriam “compostos lácteos”, fato que pode ser comprovado pela simples análise dos rótulos dos produtos onde consta indicado que não são leite em pó, conforme descrição contida na Instrução Normativa 28/07.

Diz que tal instrumento normativa, expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA – classifica os produtos citados obrigando os fabricantes a grafarem nas embalagens a frase “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”, no item 9.3 da IN 28/07.

Argui que a Bahia, harmonizando com a CF/88 no que diz respeito ao princípio da seletividade inserto no art. 155, concedeu tratamento diferenciado para o LEITE EM PÓ puro, visando a desoneração parcial, até porque à época da edição do art. 87, XXI, do RICMS-BA/97, ainda existia a figura do “Composto Lácteo” que diz não se confundir com LEITE EM PÓ, segundo o MAPA e, por isso, não se beneficia da redução da BC.

Informa que tal entendimento se corrobora no Acórdão JJF Nº 0268/12, ratificado pelo Acórdão CJF Nº 0289-13/13, de modo que mantém a exigência tanto para as saídas de “composto lácteo” que o

autuado diz se tratar de “leite em pó”, quanto de “creme vegetal” que o autuado diz ser “margarina”.

Concluindo, ratifica a exação fiscal.

Conforme pedido de fls. 101-102, tendo em vista uma aparente incongruência sobre a consideração de uma mesma mercadoria (“margarina” e “creme vegetal”) em autos distintos lavrados pelo mesmo autuante, o PAF foi baixado em diligência ao autor do feito para se pronunciar sobre a questão.

Às fls. 108-110 o autuante afirma que as mercadorias CREME VEGETAL BECEL S/SAL e C/SAL, CREME VEGETAL SADIA DELINE C/SAL, CREME VEGETAL BECEL PROACTIV, CREME VEGETAL SOYA e MARGARINA BECEL SABOR MANTEIGA que o Impugnante diz serem “margarinas” são, em verdade, cremes vegetais.

Considerando que a questão contida no pedido de diligência anterior não foi objetivamente respondida na forma solicitada, esta JJF novamente diligenciou o autuante para:

- a) Confirmar ou não a assertiva que implicou no acolhimento do ajuste produzido pelo contribuinte para o PAF relativo ao AI nº 298958.0005/13-5;
- b) Caso aceite a justificativa defensiva, verificar se o ajuste produzido pelo contribuinte está correto;

Às fls. 124-125, ratificando as informações anteriores e mantendo o valor autuado, informa nada haver que falar a respeito do acolhimento do ajuste produzido pelo contribuinte para o PAF, uma vez que entende não ter restado dúvida que os produtos que o sujeito passivo classifica como margarina são CREME VEGETAL, conforme escrito nas suas embalagens.

## VOTO

Como acima relatado, o Auto de Infração exige o valor de R\$ 60.921,81. Envolve imposto e multa por descumprimento de obrigações acessórias e acusa o cometimento de 06 (seis) infrações.

Antes de adentrar-me pela apreciação meritória do Auto de Infração, observo que tanto o procedimento fiscal que nele culminou como o processo em que se discute o crédito constituído satisfazem as previsões regulamentares, pois, após a análise dos autos verifico que: a) cópias do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram recebidos pelo autuado (vide fl. 68); b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16 e 22 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, determinadas com segurança, corretamente tipificadas, bem como identificado o infrator e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 07-63); e) o devido processo legal foi obedecido, tendo o contribuinte exercido seu direito à ampla defesa e o contraditório, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Portanto, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Com fundamento no art. 147, indefiro o pedido de diligência e/ou perícia, pois, além de considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos e vêlos destinados a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que, caso existam, estão na posse do requerente, a prova dos fatos não depende do conhecimento especial de técnicos e é desnecessária em vista das provas autuadas.

De logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito

passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Das seis infrações que compõem o Auto de Infração, o contribuinte reconhece o cometimento das infrações 01 (utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisição de mercadorias isentas de ICMS), 05 (entrada de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal) e 06 (entrada de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal). Assim, considerando que quanto a tais infrações não há questão a ser apreciada de ofício, as tenho como subsistentes.

No que concerne à infração 03 (falta de recolhimento de ICMS por ter praticado operações tributáveis como não tributáveis), ainda que reconheça o seu cometimento, o Impugnante pede que lhe seja reconhecido o direito ao crédito tributário destacado nas notas fiscais de entrada das mercadorias que deu saída sem a devida tributação.

Na informação fiscal o autuante refuta a alegação defensiva reproduzindo amostra do Registro de Entradas do autuado para demonstrar que ele apropriou crédito de ICMS das mercadorias que deu saída sem a devida tributação (fl. 91). Contudo, a despeito disso, aduz ser inócula a alegação defensiva, uma vez que o autuado pode requerer o crédito para uso extemporâneo.

As mercadorias constantes na amostra do Registro de Entradas aportada pelo autuante são AMEDOIM e COLORIFICO e, de fato, constam do demonstrativo e arquivos que suportam a infração (CD de fl. 64).

Quanto ao crédito fiscal, a legislação para o que aqui importa, é a seguinte:

Lei 7.014/96

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

...

§ 2º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou as utilizações de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 3º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 4º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização, produção rural, extração ou geração, quando a operação de que decorrer a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto em se tratando de saída para o exterior;

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extinguir-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

**RICMS-BA/2012**

Art. 314. A escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar:

- I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade;
- II - o direito à utilização do crédito.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

§ 2º Sobre vindo decisão contrária ao pleito, o contribuinte, no mês da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

§ 3º A escrituração dos créditos autorizada pelo fisco ou nos termos do § 1º deste artigo deverá ser realizada em tantas parcelas mensais, iguais e consecutivas, quantos tenham sido os meses em que o contribuinte deixou de se creditar.

§ 4º Na escrituração extemporânea do crédito fiscal autorizado pelo titular da repartição fazendária, o contribuinte deverá lançar cada documento fiscal no registro de entradas, salvo se o documento fiscal já tiver sido lançado.

Infração subsistente.

Infração 04

Das diversas mercadorias constantes do demonstrativo que suporta a exação (fls. 43-58), a contestação se restringe a duas das mercadorias relacionadas na infração: a) Leite em pó; b) Margarinas que o Impugnante alega estarem beneficiadas com redução de base de cálculo.

Por sua vez, o autuante defende que alegação defensiva não se sustenta, pois, em verdade, tais mercadorias são respectivamente, “composto lácteo” e “creme vegetal”, que não se beneficiam do benefício fiscal, como alega o Impugnante, questão que passo analisar da seguinte maneira:

### **Leite em Pó**

Alega o impugnante que dois itens de mercadorias arrolados na autuação, no caso, leite em pó e margarinas, não tiveram erro de aplicação da alíquota cabível, conforme a acusação fiscal. Isto porque, no que tange ao leite em pó, o artigo 87, inciso XXI, do RICMS, não estabelece qualquer condição para aplicação da redução da base de cálculo para as operações internas, logo, não há balizamento legal quanto a exclusão de LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS, LEITE EM PÓ NINHO +1, LEITE EM PÓ NINHO +3, LEITE EM PÓ NINHO +6, LEITE EM PÓ ACTICOL e LEITE EM PÓ CRESCIMENTO PREBIO.

Observo que a matéria “leite em pó” X “composto lácteo” não é nova no âmbito deste CONSEF, inclusive com relação a esse mesmo contribuinte que teve lavrado em contra o AI 298958.0005/13-5, objeto do Acórdão JJF Nº 0314-01/13.

Prevalece no âmbito deste CONSEF o entendimento de que as mercadorias objeto da autuação não se confunde com leite em pó, como alega o Impugnante. Ou seja, o benefício da redução da base de cálculo previsto no art. 87, inciso XXI, do RICMS, aplica-se exclusivamente ao leite em pó e não ao composto lácteo.

Nesse sentido, invoco e reproduzo abaixo trecho do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator Valtércio Serpa Júnior, no Acórdão CJF Nº 0289-13/13, por ser bastante esclarecedor quanto à distinção existente entre o *leite em pó* e o *composto lácteo*.

“(…)

O presente Recurso Voluntário tem por objetivo o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, o qual versa sobre recolhimento a menos do ICMS em razão da utilização indevida de benefício da redução de base de cálculo, diante do fato do recorrente dar ao produto “composto lácteo”, o tratamento tributário do produto “leite em pó”, diante de sua interpretação de que ambos os produtos são os mesmos.

Inicialmente, entendo de bom alvitre especificar que a discussão ora posta, versa apenas sobre o aspecto tributário, devendo ser desprezadas outras facetas mencionadas pela empresa como a relação de consumo ou

econômica, diante, inclusive, do fato de que contrariamente ao contido na peça recursal, o que se verifica nas gôndolas dos supermercados é o fato de que o preço do “leite em pó” é muitas vezes inferior ao do “composto lácteo”, comparando-se os produtos “Molico” e “Ninho” em suas versões “leite em pó” e “composto lácteo”, respectivamente.

Adentrando na discussão, a legislação do Estado da Bahia, inseriu na norma regulamentar, especialmente no RICMS/97 a seguinte previsão:

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

(...)

*XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).*

Ou seja: as operações com leite em pó possuem base de cálculo reduzida, de forma a que a carga tributária equivalha a 7%.

Dito isso, passemos ao conceito de “leite em pó”. Ele nada mais é do que o processo a que se submete o leite, que desidratado, tem sua longevidade estendida. O leite em pó é feito a partir da secagem do leite comum (líquido). Para extrair a água, que compõe cerca de 90% da massa do leite, as fábricas fazem-na evaporar num processo lento, que não estraga as proteínas do produto.

Primeiro, o leite escorre em paredes metálicas verticais aquecidas a 77 °C, porque o líquido não pode ser fervido. Nessa etapa evapora até 50% da água, e o leite fica pastoso. O produto concentrado passa por um processo no qual são borrifadas minúsculas gotículas contra um jato de ar quente a 180 °C. Um rápido contato é o suficiente para fazer com que o restante da água evapore, e as gotículas de leite se transformem em grãos de leite seco. Então o leite é separado em diferentes fases: flocos, granulado e pulverizado.

Este leite em pó pode apresentar-se com diferentes teores de gordura, conforme o leite utilizado tenha a gordura natural do leite, seja parcialmente desnatado, ou seja magro.

De qualquer forma a protéína do leite em pó é a mesma que no leite líquido, com valores próximos de 30 a 35%.

No processo de industrialização do leite em pó, a primeira etapa vem a ser o preparo e padronização, a matéria-prima ordenhada das vacas é preaquecida a 45°C e colocada em uma 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. Depois de duas pasteurizações (processo que elimina as bactérias), começa a segunda etapa: a concentração. No 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. No caso do leite em pó, é necessária uma última 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. Neste momento, basta envasar o conteúdo, adicionando gás nitrogênio para impedir a oxidação da gordura, se for o caso.

Analizando o aspecto legal, o Decreto Federal nº 30.691, de 29.03.02, que trata da Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, estabelece que:

*Art. 475 - Entende-se por leite, sem outra especificação, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, de vacas sadias, bem alimentadas e descansadas. O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.*

(...)

*Art. 665 - Entende-se por Leite em Pó o produto obtido por desidratação do leite de vaca integral, desnatado ou parcialmente desnatado e apto para alimentação humana, mediante processos tecnologicamente adequados.*

*Parágrafo único. Deverá ser atendido o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade específico, oficialmente adotado.*

Por outro lado, o item 2.3 do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, aprovado pela Portaria nº 146, de 7 de março de 1996, do Ministério da Agricultura, dispõe que o leite em pó deverá ser designado “leite em pó”, “leite em pó parcialmente desnatado” ou “leite em pó desnatado”, acrescentado da denominação “instantâneo” se o produto apresentar tal característica.

Pela legislação federal em comento, a denominação “leite”, sem qualquer especificação, corresponde somente ao “produto oriundo da ordenha de vaca”. Já leite em pó, por definição, é o produto obtido da desidratação do leite de vaca.

Já a definição legal de “composto lácteo” encontra-se, conforme já mencionado no voto do órgão julgador de primeira instância, na Instrução Normativa n.º 28, de 12 de junho de 2007, publicada no Diário Oficial da

União de 14 de junho de 2007, Seção 1, Página 8, e em pleno vigor, a qual “aprova o regulamento técnico para fixação de identidade e qualidade de composto lácteo”, que em seu Anexo, no item 2.11 estabelece que:

*“Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substancia(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substancias alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado.*

*Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto”.*

Ou seja: O “composto lácteo” é uma mistura de ingredientes, inclusive leite em pequena proporção, com outros, inclusive gordura, açucares, maltose dextrina e demais ingredientes lácteos ou não, devendo os ingredientes lácteos corresponder a 51% dos ingredientes, cabendo a cada fabricante adotar a fórmula que melhor lhe couber.

Comparando tal conceito com o de "leite em pó" mencionado no início deste voto, salta aos olhos a diferença existente entre ambos os produtos. E mais: de acordo também com o conceito legal contido no Decreto Federal nº 30.691, supracitado "composto lácteo" não se confunde com "leite em pó". Pode ser um produto lácteo, um derivado do leite, mas jamais ser equiparado a "leite em pó", como pretende o recorrente.

Assim, não pode prosperar a argumentação recursal de que a Decisão atacada baseou-se apenas na informação da embalagem de que o “composto lácteo” não era “leite em pó”, diante do fato de que a mesma trilhou por outra linha.

E mesmo que assim se baseasse, esta afirmação estaria, inclusive, estribada nos próprios sites das empresas fabricantes de “composto lácteo”, como o recorrente, darem a mesma informação, ou seja, “**composto lácteo não é leite em pó**”, conforme se pode ver nos endereços abaixo, mencionados a título ilustrativo:

[http://www.nestle.com.br/site/marcas/ideal/leites\\_em\\_po/composto\\_lacteo\\_ideal.aspx](http://www.nestle.com.br/site/marcas/ideal/leites_em_po/composto_lacteo_ideal.aspx)

<http://www.itambefoodservice.com.br/pagina/2242/composto-le-225-cteo.aspx>

Digno de registro também é o fato de que pela similitude de embalagens entre o “leite em pó” e o “composto lácteo”, estar causando uma série de reclamações, haja vista a reportagem abaixo transcrita, da Folha de São Paulo, edição online, disponível no site <http://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/1154020-procon-investiga-composto-lacteo-da-nestle-que-tem-cara-de-leite-e-deixa-pais-confusos.shtml>. 16/09/2012 - 02h56.

Procon investiga composto lácteo da Nestlé que tem 'cara' de leite e deixa pais confusos.

#### MARIANA VERSOLATO DE SÃO PAULO

As embalagens de Ninho e Ninho Fases são semelhantes: latas redondas e amarelas com a marca Ninho em letras grandes. Mas consumidores mais atentos verão que, dos dois, só um é leite em pó.

Diferentemente do leite Ninho, o Ninho Fases é um composto lácteo, uma mistura à base de leite e outros ingredientes, como óleos vegetais. A frase “este produto não é leite em pó” está na parte de trás da lata. Ele tem diferentes versões para cada faixa etária, de um a cinco anos.

Por causa da possibilidade de o consumidor ser induzido a erro, o Procon de São Paulo começou a investigar a Nestlé, após receber a denúncia de um consumidor.

Até há poucas semanas, o próprio site da Nestlé colocava o Ninho Fases na categoria de leite. Só mudou após uma notificação do PROCON. A entidade agora analisa o material publicitário da empresa e poderá multá-la ou exigir contrapropaganda. O prazo para o resultado da análise é de 120 dias, segundo Paulo Arthur Góes, diretor executivo do Procon-SP.

*“A informação nem sempre é clara. O consumidor não sabe a diferença entre leite e composto lácteo. Para ele, é tudo leite, mas o composto lácteo não tem as mesmas propriedades.”*

O Ministério da Agricultura também recebeu denúncias sobre o Ninho Fases.

#### QUALIDADE

Não há consenso entre os especialistas sobre se é melhor dar composto lácteo ou leite integral às crianças a partir de um ano - antes disso, o ideal é que ela receba leite materno.

Segundo Edson Credidio, médico nutrólogo e pesquisador em alimentos funcionais da Unicamp, o leite integral, por ser mais rico em nutrientes, é melhor para o desenvolvimento dos pequenos.

*“Os melhores suplementos nutricionais estão nos alimentos e não no que se adiciona a eles. Essas novidades são meramente comerciais.”*

O publicitário Adriano Ferreira, 37, de Sorocaba (SP), ficou surpreso quando a médica de sua filha Heloísa, 3, disse que o Ninho Fases não era leite e pediu que ele trocasse de produto.

*"Escolhi o Fases no supermercado porque vi que tinha um monte de vitaminas. Para mim era um leite Ninho mais incrementado. Você olha a embalagem e nem questiona se é leite porque conhece a marca Ninho. Me senti enganado."*

Em blogs, outros pais se dizem surpresos e até revoltados quando descobrem que o Ninho Fases não é leite e contém xarope de milho, um tipo de açúcar.

Sophie Deram, pesquisadora e nutricionista do ambulatório de obesidade infantil do HC da USP, afirma que a tentativa de elaborar produtos com menos gordura saturada e mais vitaminas e minerais que o leite natural cria produtos doces e educa o paladar das crianças dessa forma. *"Dou prioridade a alimentos reais, sem tantos processos industriais e adição de suplementos vitamínicos."*

Já o pediatra Moises Chencinski afirma que o composto lácteo tem uma formulação mais apropriada para a criança manter o peso adequado e prebióticos para a saúde da flora intestinal. *"O leite integral pode ter mais nutrientes, mas não são os adequados para essa faixa de idade."*

Cid Pinheiro, coordenador das equipes de pediatria do Hospital São Luiz e professor assistente da Santa Casa, afirma que, com o passar dos anos, o leite deixa de ser tão essencial para a criança porque as fontes de cálcio ficam mais diversificadas com a ingestão de outros alimentos, como queijo e iogurte, e, portanto, não há problemas em consumir o composto lácteo.

*"No fim, a Decisão sobre qual tipo de leite a criança vai tomar depois do aleitamento materno tem que ser individualizada e orientada por um pediatra."*

#### OUTRO LADO

Em nota, a Nestlé afirmou que respeita o direito de informação ao consumidor e cumpre a legislação referente à comercialização de compostos lácteos do Ministério da Agricultura.

A empresa diz que os ingredientes adicionados ao leite visam contribuir para a ingestão de nutrientes importantes na infância.

A reportagem também questionou a Nestlé sobre o uso de xarope de milho no Ninho Fases. O ingrediente adicionado a produtos industrializados, com alta concentração de frutose e composto também por glicose, já foi acusado de ser um dos culpados pela epidemia da obesidade nos EUA. O nutrólogo Edson Credidio afirma que nele há quase as mesmas calorias do açúcar.

A empresa diz que uso do ingrediente visa reduzir o dulçor do produto. *"O xarope de milho é um carboidrato que confere um sabor menos doce, o que garante a palatabilidade de Ninho Fases, colaborando para que as crianças acostumem o paladar a alimentos menos doces."*

Voltando ao foco da discussão, a aplicação do artigo 111 do CTN, contrariamente ao argumento recursal, é plenamente factível, diante do fato de que a norma regulamentar do Estado da Bahia prevê benefício fiscal de redução de base de cálculo para o produto "leite em pó". Assim reza tal dispositivo:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*

Diane de tal redação, desnecessário entender mencionar o fato de que é específico o entendimento dos Tribunais Superiores do país, no sentido de que a interpretação de tal artigo deve ser restritiva, e não, como pretende o recorrente, extensiva, à vista da farta coletânea de decisões existentes, como aquela do STJ no AgRg no REsp 1093720 RJ 2008/0197083-8, Relator Ministro Humberto Martins, em julgamento realizado em 14/04/2009, publicação no DJe 04/05/2009, no qual o ilustre relator literalmente posiciona-se: *"As isenções, diante da inteligência do art. 111, inciso II, do CTN, devem ser interpretadas literalmente, ou seja, restritivamente, pois sempre implicam renúncia de receita"*, o qual se coaduna com o entendimento do STF de que a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, como no exemplo da Decisão do Ministro Joaquim Barbosa, no processo RE 445065 MG, com julgamento em 16/03/2010, publicação no DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01573, no qual, reza a Ementa que:

***"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. EQUIVALÊNCIA. VEDAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.***

*Esta Corte considera análogas as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial, de modo a atrair a vedação do direito ao crédito de ICMS, se não houver lei específica concessora do benefício fiscal. Agravo regimental a que se nega provimento".*

Destarte, por tudo que foi exposto, resulta claro que aplicar as disposições da norma em destaque ao "composto lácteo" implicaria, necessariamente, em ampliar seu alcance para muito além do pretendido pelo

legislador. Acima de tudo, importaria em modificar seu conteúdo, já que a denominação “leite em pó”, a par de ser suficiente para designar o leite, não o é para o “composto lácteo”. Este, quando referido em qualquer situação, necessariamente, jamais poderá ser considerado como aquele, sendo conveniente lembrar o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário. 1ª edição, Rio de Janeiro: Forense. 1984. p. 451): “*O intérprete deve proceder apenas à exegese da lei, sem procurar completá-la ou corrigi-la. Não é ele legislador*”.

Aliado a tais argumentos, podemos tomar como exemplo, por ser plenamente correlacionada com a matéria ora discutida, a resposta dada a consulta realizada por contribuinte à Receita Federal, acerca de tratamento tributário ao produto “leite de soja”, que, sabidamente, também não se enquadra no conceito de leite em pó:

#### **10ª REGIÃO FISCAL**

#### **DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO**

#### **SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 109, DE 29 DE MAIO DE 2012**

**ASSUNTO:** Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EMENTA: PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado “leite de soja”, não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como “compostos lácteos”. Portanto, “iogurtes” e “suicos” à base de “leite de soja” não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea “c”; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. **ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado “leite de soja”, não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como “compostos lácteos”. Portanto, “iogurtes” e “suicos” à base de “leite de soja” não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea “c”; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007.

CASSIA TREVIZAN

Auditora-Fiscal

p/Delegação de Competência

Logo, tal entendimento vai ao encontro deste ora esposado guardadas as devidas proporções, pois o que mais interessa, é a sedimentação da idéia de que o entendimento conceitual deve ser restrito, e não amplo, como pretende a Requerente.

Outra menção, no mesmo sentido da existência de diferenciação entre “leite em pó” e “composto lácteo”, pode ser observado no site <http://compostolacteo.com/start/main/>

Por último, como o nome já bem afirma, se o composto é “lácteo”, isso significa que ele é derivado do leite. Em bom português, sendo derivado do leite, logicamente leite ele não é. A questão parece, pois, cristalina, e indiscutível.

O laudo apresentado pelo recorrente, em que pese o seu valor, não serve, diante de tudo quanto exposto, para socorrê-la, sendo, pois, inaplicável no caso em exame.

De igual modo, falece competência a este órgão para apreciação de eventual constitucionalidade da matéria em foco, diante da argumentação recursal lastreada no princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito, com base no artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81.

Há de se questionar se, contrariamente ao aqui ora discutido, a legislação estadual estabelecesse uma alíquota mais gravosa para o leite em pó, se o entendimento do recorrente seria o mesmo, ou seria adaptado à nova situação, a exemplo daqueles produtos que tiveram alíquotas maiores adotadas pela legislação estadual como perfumes, o que ensejou o aparecimento das “deo colônias” “água desodorantes” e produtos afins que no entendimento das empresas eram produtos diferentes dos perfumes, apesar de similares ou derivados, até mesmo pelo fato do Dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica, definir a expressão “derivada” como “Quím. Diz-se de substância, composto ou estrutura, que se considera proveniente de outra, mediante uma ou mais modificações nesta, mesmo que tais modificações não sejam exequíveis na prática”. Tal conceito, sepulta, pois, a discussão.

Assim, diante de tais argumentos, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, ficando a autuação julgada totalmente procedente, tal como inicialmente lançada”.

Portanto, coadunando integralmente com o fundamentado voto acima reproduzido, considero correta a exigência fiscal quanto ao composto lácteo, haja vista que o benefício fiscal previsto no art. 87, inciso XXI, do RICMS, aplica-se exclusivamente ao leite em pó e não ao composto lácteo.

Quanto a “margarinas”, o Impugnante afirma que o mesmo ocorre com esta mercadoria, pois o autuante excluiu alguns tipos de margarinas e a legislação não impõe esta exclusão. Afirma que, desse modo, estes itens de mercadorias são indiscutivelmente beneficiados com a alíquota de 7%.

Embora na Informação Fiscal o autuante nada fale sobre a alegação defensiva, a matéria foi objeto de duas diligências fiscais dirigidas ao autor do feito que peremptoriamente afirma que as mercadorias objeto da autuação (CREME VEGETAL BECEL S/SAL e C/SAL, CREME VEGETAL SADIA DELINE C/SAL, CREME VEGETAL BECEL PROACTIV, CREME VEGETAL SOYA e MARGARINA BECEL SABOR MANTEIGA) que o Impugnante diz serem “margarinas” são, em verdade, cremes vegetais.

Do mesmo modo que o visto para a aparente confusão entre leite em pó x produtos lácteos, essa questão relacionada à confusão entre “margarina” x “creme vegetal” também não é novel no âmbito deste CONSEF, tendo vários precedentes a distinguir tais mercadorias para efeito de uso do benefício fiscal de redução de base de cálculo. Para ficar em poucos, cito os Acórdãos Acórdãos CJF Nº 0432-13/13, CJF Nº 0418-13/13, CJF Nº 0193-11/15 e JJF Nº 0205-01/16, para firmar que não se pode interpretar extensivamente as normas de isenção (considerando que a redução de base de cálculo é uma isenção parcial, conforme entendimento pacificado no STF).

A questão nestes autos diz respeito apenas a margarina. Margarina e creme vegetal são produtos distintos. Quaisquer misturas ou preparações alimentícias de gorduras ou de óleos animais ou vegetais, mesmo que se enquadrarem na mesma posição ou subposição da NCM, têm desdobramentos distintos nos itens e subitens, enquadrando-se a margarina na NCM 1517.10.0000 (exceto a margarina líquida) e as demais misturas ou preparações, nas categorias designadas genericamente na rubrica “Outros”, como o próprio Impugnante atesta na peça defensiva

É que o produto margarina contém leite em sua composição – ainda que em pequena quantidade (cerca de 3%) -, enquanto que os produtos objetos da autuação (creme vegetal) não contêm produtos de origem animal em sua composição, mas unicamente produzidos à base de gordura vegetal, logo não podem se confundir. Veja-se o trecho da decisão no Acordão CJF Nº 0193-11/15:

“Examinando o respectivo demonstrativo de débito elaborado pelo Auditor Fiscal, verifico a segregação dos produtos BECEL CREME VEG ORIG C SAL 250G e 500G; MARG BECEL PROACTIV; MARG CREM VEG MILLA C SAL, que estão classificados entre aos cremes vegetais, significando que não contêm em sua composição produtos animais. No caso dos produtos BECEL é a própria instituição que admite que “na composição da BECEL original e BECEL PRO ACTIV não há ingredientes de origem animal”.

Mantenho a autuação nesse aspecto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298958.0016/17-0, lavrado contra **SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$60.488,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$433,58**, prevista no art. 42, IX e XI, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATOS RAMOS - JULGADOR