

**PROCESSO** - A. I. N° 206911.0005/12-9  
**RECORRENTE** - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. (O ATACADÃO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0328-01/13  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 06/10/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0289-11/14

**EMENTA** - ICMS. **01.** FALTA DE RECOLHIMENTO. PRÁTICA DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. Açúcar de Confeiteiro. Produto enquadrado no regime de substituição tributária. Inteligência do item 13 dos Anexos 1 e 88 da Lei nº 7014/96 e Decreto n.º 6.284/97. Exigência elidida em parte. **02.** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. SAÍDAS DE LEITE EM PÓ MODIFICADO – COMPOSTOS LÁCTEOS. Aplicável á espécie as disposições do artigo 111 do CTN. A redução da base de cálculo de que trata o inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97 não é aplicável aos leites modificados ou compostos lácteos. **03.** PENALIDADE FIXA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTRADA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM ESCRITURAÇÃO. Comprovação de escrituração da Nota Fiscal nº 229886. Exigência parcialmente elidida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria quanto ao item 5.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão proferida pela 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 20/11/2012, com o objetivo de exigir do ora Recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 116.577,09, em razão da constatação do cometimento de sete infrações à legislação de regência.

Na oportunidade que apresentou sua impugnação o sujeito passivo reconheceu a procedência das exigências consubstanciadas nos itens 2 e 3, se insurgindo parcialmente contra as exigências a que se referem os itens 1, 5, 6 e 7 e totalmente contra a que se refere o item 4, as quais são a seguir capituladas:

*01 – Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação referente a mercadorias provenientes de outras unidades da Federação. Valor da exigência R\$ 1.054,79;*

*04 – Falta de recolhimento do imposto em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. Valor da exigência R\$ 53.548,43;*

*05 – Recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. R\$ 29.892,60;*

*06 – Penalidade fixa aplicada em razão da entrada de mercadorias não tributáveis sem a correspondente escrituração no Livro de Registro de Entradas. Valor da exigência R\$ 6.532,59;*

*07 – Penalidade fixa aplicada em razão da entrada de mercadorias tributáveis sem a correspondente escrituração no Livro de Registro de Entradas. Valor da exigência R\$ 22.551,58.*

Após a apresentação da defesa (fls. 184/212), prestação de informações fiscais (fls. 679/707) e manifestação do contribuinte a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 1ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 19/12/2013.

**VOTO**

Cuida o presente auto de infração da exigência das infrações à obrigação principal e acessória descritas e relatadas na inicial dos autos.

Nas alegações defensivas, de pronto, o autuado não apresentou qualquer impugnação quanto às infrações 02 (R\$ 1.234,10) e 03 (R\$ 1.763,00), mas reconhece-as, afirmando que fará os respectivos pagamentos. Considero, pois, que tais infrações estão devidamente confirmadas, não existindo lide e fora da apreciação do relator. Insurge-se, no entanto, o sujeito passivo, com relação às infrações 01, 05, 06 e 07, impugnadas parcialmente, além das 04 e 08, impugnadas integralmente, que serão objeto das análises que seguem:

Cumpre, antes, examinar as questões de cunho formal suscitadas pelo sujeito passivo.

Argui o sujeito passivo a nulidade do processo administrativo fiscal – PAF, por violação ao princípio da legalidade (art. 5º, inciso II e 37 da CF 88); por erro na aplicação da alíquota nas saídas das mercadorias, na descrição dos produtos, por fundamentação jurídica defeituosa, evitando a exigência de segurança; pela lavratura do auto de infração, em desacordo com as disposições contidas no Código Tributário Nacional CTN (art.108, inciso I e 196), que obriga a lavratura do Auto de Infração no local da verificação da própria infração; questiona a imposição da multa, taxando-a de exorbitante, além da consignação de juros pela taxa SELIC. Pede, enfim, Perícia contábil nos livros fiscais a fim de averiguar a correta escrituração dos produtos comercializados.

O auto de infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal, o processo administrativo fiscal - PAF em debate está revestido de todas as formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprovou e quantas vezes entendeu pertinentes. Os dispositivos legais infringidos foram consignados no Auto de Infração, aduzindo a sua motivação, com a indicação dos fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, restando clara a finalidade pública e o objeto do ato de constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública desse Estado.

Inexistiu qualquer procedimento que dessa margem à quebra da segurança jurídica, desprezo à relação fisco-contribuinte como alega, sem razão, o autuado, quanto ao local da lavratura do Auto de Infração, pois que, nos termos do art. 39, § 1º, RPAF BA (Decreto 7.629/99), o mesmo será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração, sem prejuízo ao princípio do contraditório (art. 5º, LV, 133, CF 88).

A arguição de que as multas aplicadas são exorbitantes não pode ser acatada pela escassez de competência desse órgão julgador (art. 167 do RPAF/BA); ademais, conforme grafado no próprio Auto de Infração, para as infrações enquadradas, as multas aplicadas foram tipificadas no art. 42 da Lei nº 7.014/96. São, portanto, legais as multas aplicadas e indicadas naqueles percentuais, em função das infrações cometidas pelo autuado. No que se refere à alegação de que a utilização da taxa Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para atualizar o valor do débito é ilegal e inconstitucional, observo que a atualização dos débitos tributários pela aludida taxa SELIC encontra-se prevista no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB).

Por fim, resta indeferido o pedido de Perícia fiscal, uma vez que as provas existentes nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e porque tais fatos não dependem do conhecimento especial de técnicos (art. 147, II, RPAF BA).

Superadas as questões preliminares, adentro no mérito da lide.

A infração 01 acusa o sujeito passivo da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no anexo 88.

O demonstrativo fiscal (Anexos 04 e 05) encontra-se acostado aos autos, fls. 15/20. Além das notas fiscais respectivas, no valor que totaliza R\$1.054,79.

A arguição defensiva, acatada pelo Auditor Fiscal, na sua Informação Fiscal, dão conta que as mercadorias, objeto da exigência, se destinavam a degustação, conforme constam das notas fiscais 17.244 e 17.245 (fls.16 e 17) e a infração resta reduzida para R\$ 699,56, conforme consta do anexo 14, fls.539. Infração subsistente no valor de R\$ 699,56.

A infração 04 exige do sujeito passivo a falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, efetuadas através de ECF (anexos 01 e 02), além de notas fiscais (anexo 03), no valor total de R\$ 53.548,43.

Na informação Fiscal, o autuante reconhece parcialmente as alegações da defesa, reduzindo a exigência para R\$ 6.889,08, conforme mercadorias discriminadas nos anexos 15/17, fls. 540/560.

Ainda irresignado, o autuado contesta a tributação exigida no presente PAF sobre açúcar, reiterando que o

produto teve o imposto antecipado, nos termos do art. 61, XIV, RICMS BA e item 13 do seu Anexo nº 88. Sobre cachaça Vila Velha, diz que o produto em referência está sujeito ao regime da substituição tributária, a teor do art. 353, II, 2.6, RICMS BA, arguindo que se trata de bebida quente classificada no NCM 2208.9000, a exemplo da nota fiscal 1429.

O art. 61, XIV, RICMS BA, arguido pelo contribuinte autuado, trata das operações internas com açúcar de cana realizadas por estabelecimento industrial situado neste Estado que se dedique à atividade de moagem de cana para produção de açúcar (usina açucareira), mas, não se refere ao açúcar confeiteiro discriminado no levantamento fiscal (fl. 541), uma vez que esse é um açúcar com granulação refinada, podendo ou não ter como aditivo algum tipo de amido e sua granulação favorece a sua fixação sobre pães e doces após o seu preparo.

A cachaça Vila Velha, de fato, tem NCM 2208.4000, cujos produtos estão enquadrados no regime da substituição tributária, porém, sendo um aguardente, foi excetuada dessa regra de tributação.

Em face dos pressupostos acima elencados, a exigência resta caracterizada parcialmente, após os ajustes procedidos, no valor de R\$ 6.889,08.

O item 05 do presente PAF trata de recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, discriminadas nos anexos 06 e 07, no valor de R\$ 29.892,60.

Dentre os produtos descritos pelo Auditor Fiscal, fls. 51/86, o autuado questiona o leite em pó, alegando que o produto goza do benefício da redução da base de cálculo em 58,825 (carga tributária de 7%), nos termos do art. 87, XXI, RICMS BA, citando como exemplo a nota fiscal nº 089.889 da Nestlé. Explica o autuado que a legislação ao dispor sobre o benefício, não excluiu taxativamente o leite em pó modificado, NCM 19.01.

O Decreto 6.284/97 que aprovou o Regulamento de ICMS, vigente à época do fato gerador dessa infração, assim expressa acerca do benefício fiscal em debate:

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).

Devo ressaltar, inicialmente, que o leite em pó beneficiado pela redução da base de cálculo destina-se exclusivamente às operações internas. As mercadorias são descritas na TIPI - Tabela do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, com base na Classificação NCM do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio na posição 0402 - "Leite e creme de leite, concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes".

Nesse passo, a legislação desse Estado incluiu no art. 87 do RICMS/BA-97, dentre as hipóteses de redução da base de cálculo, no seu inciso XXI as operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).

Verifico que a Fiscalização relacionou em seu demonstrativo fiscal mercadorias identificadas como "preparações à base de cereais, farinha, amidos, féculas ou leite" descritas na posição 1901 como "Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, não contendo cacau ou contendo menos de 40%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, não contendo cacau ou contendo menos de 5%, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições"; Subposição 1901.10.10 - "Leite modificado".

Por se tratar o benefício da aludida redução de base de cálculo de uma isenção parcial, entendo que sua interpretação deve ocorrer de forma restritiva, conforme determinação do art. 111, CTN – Código Tributário Nacional. Dessa forma, a redução da base de cálculo somente pode ser aplicada para o produto "leite em pó", conforme consta expressamente no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97. Vale destacar que o citado dispositivo não faz nenhuma referência ao produto a qualquer outro composto lácteo, leite modificado ou outro que o valha.

Observo, a partir das cópias de embalagens dos produtos acostadas aos autos (anexo 18), que os próprios fabricantes dos produtos, objeto da lide, destacam que composto lácteo não é leite em pó. O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), responsável pela gestão das políticas públicas de estímulo à agropecuária, pelo fomento do agronegócio e pela regulação e normatização de serviços vinculados ao setor tem como uma de suas funções, garantir a segurança alimentar da população brasileira, na qualidade de órgão oficial do governo brasileiro posiciona-se sobre o produto em questão firmando igualmente que "composto lácteo não é leite" (anexo 19).

Nesse sentido, a redução da base de cálculo em questão prevista no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97, não

pode ser aplicada aos leites modificados ou compostos lácteos como é a pretensão defensiva. Ante o exposto, a infração 05 resta caracterizada, no valor de R\$ 29.892,60.

As infrações 06 e 07 tratam da incidência de multa por descumprimento de obrigação acessória, pela entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis (anexos 10 e 11) e de mercadorias sujeitas à tributação (anexos 12 e 13), sem o devido registro na escrita fiscal, conforme descritas nos anexos 10 e 11, além das cópias das respectivas notas fiscais, todos juntados ao presente PAF, respectivamente, nos valores iniciais de R\$ 6.532,59 (multa de 1%) e de R\$ 22.551,58 (multa de 10%).

Argui o autuado o estorno de diversas notas fiscais (nº 60240, 1525, 151573, 304924, 304925, 82279, 48173, 33482, 723540, 535848, 76899 e 0084621); diz ainda que a nota fiscal nº 229886 foi escriturada nos livros fiscais do contribuinte.

Com efeito, a falta dos registros autoriza a exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, quando se referir à entrada de mercadoria não sujeita a tributação, nos termos do artigo 42, inciso XI e, no inciso IX, Lei 7.014/96, quando as mercadorias estiverem sujeitas à tributação, conforme abaixo transcritos:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeito a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal;

Consta do PAF em análise que o sujeito passivo deixou de escriturar no livro registro de entradas as notas fiscais relacionadas no demonstrativo, conforme relação e cópias dos referidos documentos fiscais anexados aos autos.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário, pois sendo este de natureza obrigacional, constitui sempre uma obrigação do sujeito passivo para com o sujeito ativo tributante. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo.

A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e escriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado a escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento.

No caso em concreto, o sujeito passivo deixou de escriturar no livro Registro de Entradas notas fiscais de aquisição, constantes dos demonstrativos fiscais retro mencionados, nos ajustes manejados pelos autuantes, de acordo com os novos demonstrativos fiscais, em relação ao exercício 2009, no anexo 18 – multa de 1%, no valor de R\$ 1.299,44 (fl. 688) e no anexo 19 – multa de 10%, no valor de R\$ 3.478,75 (fl. 690).

Examinando as peças acostadas aos autos, constato que em relação as notas fiscais nº 48173, 33482, 723540 e 535848, a arguição do autuado que foram estornadas, o que por si só não descaracteriza o descumprimento da obrigação acessória em tela, não resta comprovada.

O autuado apresentou o DANFE, representativo da NF – e nº 4594 e 4595, que trata da devolução das mercadorias contidas nas notas fiscais nº 304924, 304925 (fls. 341/345); nota fiscal nº 1.364 (fl. 340) que trata do retorno de mercadoria não entregue em relação à nota fiscal nº 82.279; nota fiscal nº 00954 (fl. 339) que trata da devolução da nota fiscal nº 151573; nota fiscal nº 78.073 (fl. 590) que trata da devolução da nota fiscal nº 76.899. A nota fiscal 02337 (fl.338) que trata da devolução da nota fiscal nº 1525, apesar de não constar no corpo da nota o número do documento evolvido, a sua cópia consta dos autos, fls. 127 e o respectivo valor deve ser excluído.

Por outro lado, o documento de fl. 593 não comprova a devolução da nota fiscal nº 846621 (fl. 592); quanto à nota fiscal nº 229886 não se comprova a escrituração do REM, apenas o registro do SINTEGRA.

O auditor fiscal, responsável pela ação fiscal, já havia promovido a exclusão das notas fiscais, cujas provas foram trazidas aos autos pelo sujeito passivo, o que provocou os ajustes aludidos acima. Devem ainda ser retirados da exigência da infração 06, constante do demonstrativo de débito de fl. 688, o valor da multa de 1% relativa à nota fiscal nº 151572, no valor de R\$ 272,00 (abril 09), além do valor relativo à nota fiscal nº 1525, no valor de R\$ 26,46 (junho 09).

A infração 06 resta assim configurada em relação ao exercício 2009: janeiro – R\$ 18,31; fevereiro – R\$ 28,33; março – R\$ 54,66; maio – R\$ 36,39; junho – R\$ 9,88; julho – R\$ 505,00; setembro - R\$ 128,19; novembro – R\$ 101,65; dezembro – R\$ 118,58, somando R\$ 1.000,99. No exercício 2008, não houve alteração do valor da penalidade aplicada, que permanece R\$ 5.187,97, conforme demonstrativo de fls. 88. A infração 06, descumprimento da obrigação acessória pela falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadorias não tributáveis, no valor total de R\$ 6.188,96.

A infração 07, penalidade de 10% do valor da mercadoria tributada ingressada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, resta também configurada, no valor de R\$ 3.478,75 (exclusão da nota fiscal nº 76899), no exercício 2009. No exercício 2008, não houve alteração na exigência inicial de R\$ 18.339,94. A infração 07, descumprimento da obrigação acessória pela falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadorias tributáveis, no valor total de R\$ 21.818,69.

Dante do exposto, o crédito tributário proveniente da imposição das multas na infração 06 e 07, pelo descumprimento da obrigação tributária acessória acima tratadas, resta subsistente, nos valores R\$ 6.188,96 e R\$ 21.818,69, respectivamente.

O presente Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$ 40.478,34, de obrigação principal e R\$ 28.007,96 relacionado à obrigação tributária acessória, no total de R\$ 68.485,99, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Como é possível constatar da análise do voto do acórdão recorrido acima reproduzido, os membros integrantes da 1ª JJF, após apreciarem os fundamentos de fato e direito arguidos na peça defensiva afastaram a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, decidiram pela **procedência** dos valores exigidos através dos **itens 2, 3 e 5** e pela **procedência parcial** das quantias exigidas através dos **itens 1, 4, 6 e 7**.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 788/803), se insurgindo contra a manutenção integral da exigência de que trata o **item 5**, bem assim do saldo remanescente das **infrações 4 e 7**, o que fez com base nos seguintes argumentos:

Quanto ao item 4, cujo valor após o julgamento de primeira instância foi reduzido de R\$ 53.548,43 para R\$ 6.889,08, sustenta o Recorrente que o lançamento é improcedente em relação aos produtos Açúcar de Confeiteiro e Cachaça Villa Velha, ambos, no seu entender, sujeitos ao regime de substituição tributária.

Aduz que o simples fato de o açúcar passar por um processo de refino não lhe retira a condição de mercadoria sujeita à substituição tributária por antecipação prevista no artigo 61, XIV de RICMS/BA, conforme entendeu o julgador *a quo*. De igual forma, sustenta que o produto Cachaça Villa – bebida quente – está enquadrado no regime de substituição tributária, previsto no artigo 353, II, item 2.6 do mesmo regulamento.

Afirma que, diante de tal circunstância, as operações com as referidas mercadorias tiveram sua fase de tributação encerrada em momento anterior à saída para o consumidor final, razão pela qual as notas fiscais a elas relativas devem ser excluídas dos demonstrativos.

No que diz respeito à imputação capitulada no item 05, a irresignação do Recorrente restringe-se à inclusão nos demonstrativos dos produtos Leite em Pó Nan Pro, Leite em Pó Nestogeno 1º e 2º semestre, Leite em Pó Nestlê Modificado Ideal e Leite em Pó Molico Actifibras que sustenta serem espécie do gênero leite em pó, cujas operações são beneficiadas com redução de base de cálculo de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%.

Argumenta que foi colacionada ao PAF a Nota Fiscal nº 089.889, emitida pela Nestlê em 24/11/2008 como forma de evidenciar o tratamento tributário conferido à mercadoria por parte da indústria fabricante e que este fato foi desconsiderado pela 1ª JJF, pleiteando, pois a reforma do *decisum*.

No que tange ao item 7, reitera as razões outrora apresentadas em sua defesa aduzindo que: **(i)** a Nota Fiscal nº 229886 foi escriturada em 10/11/2008, conforme atesta a cópia do LRE que anexa mais uma vez ao PAF; **(ii)** as Notas Fiscais nºs 494408, 48173, 33482, 723540, 535848, 76899 e 84621, bem como aquela constante do anexo 13 foram estornadas foram “estornadas”; **(iii)** a Nota Fiscal nº 723540, emitida em 17/07/2009, e as Notas Fiscais nºs 501750 e 48173, tiveram seus produtos devolvidos através das Notas Fiscais nºs 1594 e 052638, respectivamente.

Complementa afirmando que as notas fiscais por ele apontadas não foram recebidas pelo estabelecimento autuado, tendo sido este o motivo de tais documentos só constarem dos arquivos do SINTEGRA.

Requer, por derradeiro, seja afastada a multa da infração em razão do nítido caráter confiscatório, bem assim que os juros não sejam calculados com base na taxa SELIC em face da sua constitucionalidade.

Instada a se manifestar à PGE/PROFIS opinou pelo Não Provimento do recurso.

No entender da Procuradora Representante, as razões expendidas no Recurso Voluntário não são suficientes para provocar a revisão do acórdão recorrido.

Esclarece preliminarmente que falece competência a este Conselho de Fazenda para apreciar as questões de constitucionalidade arguidas quanto ao percentual da multa de ofício e o cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

No mérito, quanto ao item 4 afirma que as operações internas com açúcar sujeitas à antecipação tributária não incluem o açúcar de confeiteiro por se tratar de produto distinto – contém em sua composição amido de milho – bem assim que a substituição tributária aplicável às bebidas quentes não abarca a Cachaça Villa Velha por ser esta um aguardende.

No que se refere ao item 5, ratifica o entendimento da 1ª JJF no sentido de que o benefício de redução da base de cálculo aplicável ao leite em pó não alcança o leite em pó modificado, sendo defeso a extensão do benefício à outra espécie de leite em face do quanto previsto no artigo 111 do CTN.

Finalmente, quanto à aplicação da penalidade fixa de que trata o item 7 esclarece que a escrituração das notas fiscais não pode ser comprovada apenas pelo registro nos arquivos do SINTEGRA, opinando pela manutenção da exigência, tal como decidiu o julgador de primeira instância.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 5)**

Conheço do recurso por que tempestivo, pelo que passo à análise das razões de apelo.

Quanto a exigência de que trata o item 04, acolho as razões de recurso quanto ao produto açúcar de confeiteiro. Com efeito, a referida mercadoria está submetida ao regime de substituição tributária nos termos do que dispõe o item 13 dos Anexos n.º 1 e 88 da Lei nº 7.014/96 e RCMS/BA, respectivamente, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores.

A descrição constante dos Anexos em comento não permite quaisquer ilações acerca da composição do produto, vale dizer, se é o açúcar contém ou não amido de milho com vistas a melhorar a sua adesão sobre os doces. Pertencendo ao gênero açúcar, está, necessariamente, enquadrado no regime de substituição tributária.

Em pesquisa em sites especializados, constato que o produto em comento está classificado na posição 17.01.9900 da NCM a seguir reproduzida para melhor análise:

*Posição 17.01.0100 – Açúcar Refinado de cana/beterraba.*

Do rótulo de diversas marcas do mesmo produto é possível constatar tratar-se de açúcar refinado, o que ratifica a sua posição na NCM, razão pela qual entendo não proceder à exigência.

O mesmo não ocorre, entretanto, em relação à Cachaça Villa Velha. Este produto, no período objeto da exigência – abril de 2009 a dezembro de 2009 – não estava sujeito ao regime de substituição tributária. Vejamos neste sentido a redação do item 2 do Anexo 88 do RICMS/BA vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

*Anexo 88*

*Item 2 – Bebidas alcoólicas classificadas nas posições NCM 2205 e 2208, exceto aguardente de cana e de*

melaço;

Assim, embora de fato a mercadoria em análise esteja classificada na posição NCM 2808.40.00 – *Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres - Álcool etílico não desnaturalado, com um teor alcoólico em volume inferior a 80% vol; aguardentes, licores e outras bebidas espirituosas (alcoólicas) – Rum e outras aguardentes provenientes da destilação, após fermentação, de produtos da cana de açúcar*, conforme aduz o Recorrente, os aguardentes extraídos da cana de açúcar, como é o caso da Cachaça Villa Velha, não estavam, à época, enquadrados no regime de substituição.

Diante do exposto, acolho parcialmente as razões de apelo para excluir dos demonstrativos de débito a mercadoria Açúcar de Confeiteiro, reduzindo o valor da exigência de R\$ 6.889,08 para R\$4.824,69, conforme a seguir demonstrado:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR. HISTÓRICO	VLR. ELIDIDO	VLR. REMANESCENTE
30/11/2008	09/12/2008	49,44	49,44	0,00
31/12/2008	09/01/2009	211,35	195,28	16,07
31/01/2009	09/02/2009	1.092,91	82,66	1.010,25
28/02/2009	09/03/2009	272,85	95,47	177,38
31/03/2009	09/04/2009	635,63	168,94	466,69
30/04/2009	09/05/2009	545,99	125,55	420,44
31/05/2009	09/06/2009	730,94	153,27	577,67
30/06/2009	09/07/2009	594,81	192,20	402,61
31/07/2009	09/08/2009	747,38	146,83	600,55
31/08/2009	09/09/2009	295,40	0,00	295,40
30/09/2009	09/10/2009	400,02	213,92	186,10
31/10/2009	09/11/2009	421,15	226,29	194,86
30/11/2009	09/12/2009	219,59	40,43	179,16
31/12/2009	09/01/2010	671,62	374,11	297,51
<b>TOTAL</b>		<b>6.889,08</b>	<b>2.064,39</b>	<b>4.824,69</b>

No que diz respeito ao item 05 entendo assistir razão ao Recorrente. Com efeito, a controvérsia reside na interpretação que se deve conferir ao quanto disposto no inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA que prevê a redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó, vale dizer: se tal dispositivo legal é ou não aplicável aos compostos lácteos em pó – Leite em pó modificado.

No entendimento da fiscalização, ratificado pelo órgão julgador de primeira instância, os compostos lácteos não são espécies de “leite em pó”, razão pela qual não é possível aplicar a norma de forma extensiva a tais mercadorias em vista do que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

No meu sentir, não me parece esta a mais adequada interpretação para o caso dos autos. Considerando que a matéria em debate já foi objeto de análise por parte da 3ª Câmara de Julgamento – Acórdão de n.º CJF 0289-13/13 – em processo análogo ao presente, permito-me subsidiar a conclusão a que chegarei tomando por base os mesmos fundamentos constantes do voto divergente da lavra do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza proferido naquela assentada, com os quais me alinho integralmente:

*“Com a devida vénia, entendo que a matéria em debate, para melhor apreciação, demanda uma análise mais cuidadosa acerca do próprio conceito de “composto lácteo” e também acerca da técnica de interpretação da norma instituidora da redução de sua base de cálculo.*

*De início, convém pontuar que, a partir dos elementos constantes nos autos, restou plenamente evidenciado que a conceituação de “composto lácteo” prevista na Instrução Normativa MAPA nº 28/2007 não tinha por objetivo disciplinar as repercussões tributárias sobre a venda do aludido produto, mas sim aperfeiçoar o direito de informação dos consumidores acerca dos produtos lácteos disponíveis no mercado.*

*Demais disso, os documentos que instruem o PAF demonstram que o produto intitulado pelo MAPA de “composto lácteo” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pelo recorrente, de que sua mercadoria “leite IDEAL” seria efetivamente “leite em pó”, fazendo jus à redução de base de cálculo prevista no dispositivo em análise, sobretudo quando o texto legal deixa dúvidas sobre a hipótese.*

A dúvida sobre o texto legal torna-se ainda mais contundente a partir da constatação de que o RICMS/97, em

diversos outros dispositivos disciplinadores de hipóteses de isenção, cuidou de detalhar o tipo de leite suscetível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transrito:

Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extractivos animais e vegetais:

(...)

XII - nas saídas internas de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com 2,0% de gordura e de leite pasteurizado tipos A e B (Conv. ICM 25/83 e Conv. ICMS 121/89).

Causa espécie a singeleza com que o art. 87, inciso XXI, tratou da matéria em debate, limitando-se a consignar o conceito genérico “leite em pó”, sem descer a detalhes como fizera no exemplo citado adrede.

Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.

Com isso, demonstra-se, sem sombra de dúvida, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução da base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.

Tocante ao argumento suscitado pela Douta 2ª Junta de Julgamento no bojo acórdão vergastado, no sentido de que a tese sustentada pelo recorrente representaria ofensa ao art. 111 do CTN por utilizar suposta interpretação ampliativa da norma isentiva, com a devida vênia, razão não lhe assiste.

Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extrair o sentido da norma de isenção, não impede, de maneira nenhuma, que o aplicador do direito utilize outros métodos hermenêuticos para compor o melhor entendimento, sobretudo diante de eventual dúvida existente quanto ao texto legal. Em verdade, o legislador quis ressalvar que as matérias insertas no retro citado artigo não podem ser objeto de ilações ampliativas, com o objetivo de estender os benefícios fiscais a hipóteses não contempladas na lei.

Sobre o tema, convém transcrever o magistério enriquecedor de Hugo de Brito Machado, in verbis:

“O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.”(Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*, 15.ª Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)

No caso em debate, a interpretação adotada pelo recorrente sobre o quanto disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA, não representa uma tentativa de ampliar o sentido da norma que instituiu o benefício, mas sim conferir ao texto oco o verdadeiro sentido idealizado pelo legislador, que jamais pretendeu limitar a utilização da redução da base de cálculo para outros produtos que eventualmente derivassem de uma subdivisão conceitual criada posteriormente pelos técnicos do MAPA; tal entendimento é resultado da interpretação sistemática, histórica e teleológica do ordenamento em questão, como deve ser.

Inclusive, sobre a possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação sobre as hipóteses do art. 111 do CTN, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem vasta jurisprudência que a alberga. Vejamos:

“O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.” (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

“Os dispositivos legais que tratam de isenção devem ser interpretados literalmente, sem, contudo, ser desvirtuado seu caráter teleológico.” (STJ – REsp - Nº 567.873 – Rel. Min. LUIZ FUX - j. 10 de fevereiro de 2004.)

*Por fim, cumpre registrar que este E. Conselho já enfrentou matéria similar, conforme ACÓRDÃO JJF N° 0034-03/13 proferido pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.*

*Segundo entendimento unânime dos Doutos Julgadores do referido Órgão, o produto intitulado “leite NAN”, também tratado como “composto lácteo”, foi considerado como “leite em pó” para fins de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97. Segue transcrição do voto:*

*No mérito, a primeira infração acusa o autuado de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regulamente escrituradas, referente a produtos modificados e compostos a base de leite, como se fossem leite em pó, com alíquota inferior à devida.*

*Compulsando os autos, vejo que o impugnante ao comercializar os produtos rotulados como leite em pó – Nestogeno, NAN, Molico, Vale Prateado e Manacá, aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 do estado da Bahia. A controvérsia consiste, portanto, em se decidir se as citadas mercadorias são leite em pó e teriam o amparo do benefício da redução de base de cálculo estampado no inciso XXI do art. 87 da citada norma regulamentar, que assim dispõe:*

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

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

*Da análise do dispositivo regulamentar acima transcrito, resta claro que esta norma não traz qualquer limitação relativamente à composição do produto para enquadrá-lo neste benefício, exigindo apenas, que sejam operações internas com leite em pó. Não vejo nos autos qualquer indício de que os produtos relacionados no levantamento fiscal, fls.08/20, sejam comercializados sob denominação diversa de leite em pó.*

*Constato que os produtos alvo da lide, como Nestogeno, Molico, Manacá, são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó e alguns deles, a exemplo do leite NAN, possuem adição de elementos que enriquecem sua composição, com nutrientes como vitaminas, ferro, cálcio, para atender a uma categoria específica, como os Lactentes, sem no entanto descaracterizá-los da qualidade de leite em pó. Se a lei não limita ou amplia um conceito tributário, não cabe ao operador do direito fazê-lo. Concluo, portanto, pela improcedência desta infração.”*

Face ao exposto, entendo que a exigência consubstanciada no item 05 do Auto de Infração no que diz respeito ao Leite em Pó Nan Pro, Leite em Pó Nestogeno 1º e 2º semestre, Leite em Pó Nestlê Modificado Ideal e Leite em Pó Molico Actifibras, não tem como prosperar, razão pela qual dou Provimento ao Recurso Voluntário interposto.

Quanto ao item 7, alega o Recorrente que a Nota Fiscal n° 229886 foi escriturada em 10/11/2008, conforme atesta a cópia do LRE que anexa à peça recursal.

De fato, da análise da cópia do livro de Registro de Entrada de fl. 827, constata-se que o mencionado documento fiscal foi devidamente escriturado, razão pela qual o valor da penalidade a ele correspondente deve ser excluído do montante exigido.

Já em relação às Notas Fiscais n°s 494408, 48173, 33482, 723540, 535848, 76899 e 84621 que alega terem sido “estornadas”, não identifico nos autos quaisquer provas que permitam concluir que tais documentos não foram recepcionados pelo Recorrente, razão pela qual deixo de acolher as razões recursais.

Também não assiste razão ao Recorrente no que se refere às Notas Fiscais n°s 723540 e 48173, que tiveram seus produtos devolvidos através das Notas Fiscais n°s 1594 e 052638, respectivamente. Em verdade, a emissão de notas de devolução confirma que as mercadorias de fato adentraram no estabelecimento, ratificando o dever instrumental de escrituração, cujo inadimplemento ensejou a aplicação da penalidade.

Feitas tais considerações a exigência consubstanciada no item 7 do Auto de Infração fica reduzida de R\$22.551,58 para R\$21.473,77, conforme a seguir demonstrado.

OCORRÊNCIA	VLR. HISTÓRICO	VLR. ELIDIDO	VLR. REMANESCENTE
30/09/2008	7.158,92	0,00	7.158,92
31/10/2008	9.846,54	0,00	9.846,54
30/11/2008	989,56	0,00	989,56
31/01/2009	318,13	0,00	318,13

31/03/2009	525,03	0,00	525,03
30/06/2009	70,41	0,00	70,41
31/07/2009	2.052,52	0,00	2.052,52
31/08/2009	50,00	0,00	50,00
30/09/2009	843,55	732,89	110,66
31/12/2009	352,00	0,00	352,00
<b>TOTAL</b>	<b>22.206,66</b>	<b>732,89</b>	<b>21.473,77</b>

Finalmente, me abstenho de apreciar as questões atinentes à constitucionalidade do percentual de multa de infração cominada, bem assim da incidência dos encargos moratórios calculados com base na taxa SELIC, em razão de falecer competência a este Conselho de Fazenda para tal expediente em face do quanto previsto no artigo 167, inciso I do RPAF.

#### VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 5)

Em que pese a boa fundamentação trazida ao processo com relação à infração 5, constato que a decisão contida no Acórdão CJF 0289-13/09 não deu provimento ao Recurso Voluntário interposto contra a decisão contida no Acórdão JJF 0328-01/13, fundamentando que o composto lácteo não é contemplado com o benefício da redução de base de cálculo prevista para o produto “leite em pó”.

Naquela decisão foi fundamentado que o “composto lácteo” possui composição de ingredientes diferente do “leite em pó”, que é o produto contemplado com redução de base de cálculo previsto no art. 87, XXI do RICMS/97, de forma que a carga tributária equivalha a 7%.

Foi descrito o processo de produção de leite em pó a partir da secagem do leite comum (líquido) e separado em diferentes fases: flocos, granulado e pulverizado, apresentando teores de gordura original do leite natural, sendo envasado com adicionamento do gás nitrogênio para impedir a oxidação da gordura. E que o aspecto legal é definido no Decreto nº 30.691/02, 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.*

E ainda que, a designação do produto é indicada no item 2.3 do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, aprovado pela Portaria nº 146, de 7/03/96 do Ministério da Agricultura, designando “leite em pó”, “leite em pó parcialmente desnatado” ou “leite em pó desnatado”, acrescentado da denominação “instantâneo” se o produto apresentar tal característica.

Já o “composto lácteo” é indicado no item 2.11 da Instrução Normativa nº 28 de 12/06/07, como:

*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 substâncias 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”.*

Pelo exposto, me coaduno com a decisão por maioria pelo entendimento contido no Acórdão CJF 0289-13/13, de que o composto lácteo “é uma mistura de ingredientes, inclusive leite em pequena proporção, com outros, inclusive gordura, açúcares, 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”.

Assim sendo, interpreto que a intenção do legislador foi contemplar a redução de base de cálculo para o produto "leite em pó" (art. 87, XXI do RICMS/97) e não alcança o "composto lácteo" que mesmo sendo derivado do leite, incorpora outros ingredientes, como óleos vegetais, na situação presente os produtos: Leite em Pó Nan Pro, Leite em Pó Nestogeno 1º e 2º semestre, Leite em Pó Nestlê Modificado Ideal e Leite em Pó Molico Actifibras.

Ressalte-se que conforme indicado no conteúdo do voto, na parte de trás da lata é indicado que "este produto não é leite em pó", além de existir diferentes versões de composto lácteo, destinadas para cada faixa etária, de um a cinco anos.

Logo, em se tratando de benefício fiscal de redução de base de cálculo, que se equipara a isenção parcial (AI-AgR 449051/RS), deve ser aplicado o disposto no artigo 111, II do CTN, que prevê que se *interpreta-se literalmente a legislação tributária que outorga isenção*.

Dessa forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário quanto à infração 5.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206911.0005/12-9, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA**. (O ATACADÃO), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor de **R\$40.478,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d", "f" e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$27.662,73**, prevista nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

**VOTO VENCEDOR** (Quanto ao mérito da infração 2) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho R Silva e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO** (Quanto ao mérito da infração 2) – Conselheiros (as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Luande Pimentel e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de Setembro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Quanto ao mérito da infração 5)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA- VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao mérito da infração 5)

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA- REPR. DA PGE/PROFIS