

A. I. N° - 117926.0002/14-0  
AUTUADO - SOBESA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS SANTANENSE LTDA.  
AUTUANTE - GUSTAVO SILVA DE BRITO  
ORIGEM - IFMT - METRO  
INTERNET - 09/07/2014

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

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0137-03/14

**EMENTA:** ICMS. IMPORTAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Confirmado o erro na determinação da base de cálculo do ICMS decorrente da indevida utilização em operação de importação do benefício de redução da base de cálculo previsto no inciso XXV do art. 268 do RICMS-BA/12, aplicável exclusivamente em operações internas. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/02/2014, refere-se à exigência de R\$39.854,30 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência do recolhimento a menos em face de erro na determinação da base cálculo, referente à mercadoria e/ou bens procedente do exterior, conforme Termo de Ocorrência Fiscal nº 117926.0002/14-0, fls. 05 e 06. Demonstrativo à fls. 11.

Consta na “Descrição dos Fatos” que “A SOBESA Indústria de Alimentos Santanense Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 15.880.529/0004-67, inscrição estadual nº 57.394.688, com sede na Rua Jacinta de Fátima, nº 01, Centro, Santana, Bahia, efetuou a importação de 25.000 kg (vinte e cinco mil quilos) de leite em pó integral marca Milkaut no valor aduaneiro de R\$304.499,48 (trezentos quatro mil, quatrocentos e noventa e nove reais e quarenta e oito centavos), através da DI nº 14/0304527-7, data de registro 13/02/2014; desembarço em 13/02/2014; NF-e representada pelo DANFE nº 000.006 de 14/02/2014; DAE nº1400854864 com recolhimento do ICMS-Importação no valor de R\$23.155,35 (vinte e três mil, cento e cinquenta e cinco reais e trinta e cinco centavos), tendo o desembarço ocorrido no recinto aduaneiro EADI Empório, Salvador/Bahia. Com base no (Art. 268. XXV, RICMS-BA) que reduz a base cálculo do ICMS de forma que a carga tributária corresponda a 7% (sete por cento) nas operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, o contribuinte efetuou recolhimento ICMS-Importação. Contudo, este recolhimento foi considerado a menor, pois, a fruição do benefício da redução da base de cálculo está condicionada à fabricação do produto no Estado das Bahia. Assim, o recolhimento do ICMS-Importação deveria ter sido efetuado na data do desembarço aduaneiro com tributação integral.”

O autuado apresenta impugnação, fl. 23 a 29, articulando as ponderações a seguir enunciadas.

Depois de reproduzir a acusação fiscal observa que de acordo com a descrição dos fatos constante no Auto de Infração, realizou importação de 25000kg de leite em pó integral, marca IOLAY, no valor aduaneiro de R\$305.499,48.

Menciona que recolheu a menos do ICMS-Importação no valor de R\$23.155,35, pois tomou por base o art. 268, XXV do RICMS-BA/12, que permite a redução da base de cálculo do ICMS de forma que a carga tributária corresponda a 7% nas operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó.

Frisa que no entendimento do autuante a fruição desse benefício não alcança as operações de importação, tendo em vista que está condicionado à fabricação do produto no Estado da Bahia, desde a edição do Dec. nº 14.989/13, com efeitos a partir de 01/01/2014.

Destaca que a importação realizada é apenas parte do seu processo produtivo, de forma que, mesmo com a alteração promovida no RICMS-BA/12 pelo Dec. nº 14.898/13, essas operações se enquadram no referido benefício.

Registra que o leite em pó da marca SOBESA é efetivamente fabricado na Bahia, estando cumprida a condicionante para o gozo do benefício previsto no art. 268, inciso XXV, do RICMS-BA/12.

Ao Tratar do mérito, observa que o benefício previsto no referido dispositivo não era concedido com prazo determinado, de forma que o contribuinte planejava seus negócios com vistas à base de cálculo reduzida.

Esclarece que a partir da publicação no DOE do Dec. nº 14.898/13, em 28 e 29/12/2013, a redação do referido dispositivo passou a incluir a expressão “*fabricado neste Estado*”.

Observa que, para o contribuinte que promovia operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, mas que não eram fabricados neste Estado - frisa não ser esse o caso - houve uma majoração da base de cálculo com a publicação do referido decreto. Acrescenta aduzindo que o contribuinte (não fabricante), que antes contribuía com a base de cálculo reduzida para que a carga tributária corresponesse a 7%, a partir do Decreto, arcaria com o ICMS sobre a base normal.

Assegura que este não é o seu caso, já que esta efetivamente fabrica o leite em pó no Estado da Bahia. Afirma que o lançamento foi realizado sobre esta premissa, sem, contudo, observar que o aumento da base de cálculo não obedeceu ao princípio da anterioridade nonagesimal, uma vez que, apesar de indicar a sua vigência a partir de 01/01/2014, não aguardou os 90 dias para a realização da cobrança.

Transcreve o art. 150, inciso III, alínea “c”, da CF/88 para asseverar que a ocorrência da infração descrita no Auto de Infração se deu em fevereiro de 2014, ou seja, antes de decorridos noventa dias da data que majorou o tributo, mediante restrição do benefício de redução da base de cálculo.

Sustenta que houve um agravamento na carga tributária dos contribuintes que não fabricam leite em pó na Bahia, mas que realizam operações internas com este tipo de mercadoria, majoração esta que deve se curvar aos mandamentos constitucionais acerca da tributação.

Salienta que se o entendimento seja de que seu estabelecimento não fabrica o leite em pó no Estado da Bahia, o que não se espera, o lançamento deve ser cancelado, posto que a majoração efetivada pelo Dec. 14.898/13 deve obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal, o que não ocorreu no presente caso, fato este que deve ser retificado por esse órgão julgador.

Registra que o processo produtivo do leite em pó integral SOBESA se inicia com a importação de leite em pó integral diretamente de secadores argentinos. Continua informando que a importação se dá, através de sacos contendo 25kg de leite em pó, que são embarcados no porto de Buenos Aires com destino ao porto de Salvador, onde são desembaraçados, nacionalizados e transportados até sua fábrica, em Santana, oeste da Bahia. Acrescenta frisando que ingressando o leite em pó em sua fábrica o processo produtivo tem sua continuidade, mediante o fracionamento do produto importado em pacotes de 200g e 400g, que, por sua vez, são enfardados em um pacote maior, contendo 10kg. Após a conclusão desse processo de produção, o leite é vendido para o mercado varejista.

Assinala que o enquadramento do processo produtivo na categoria de fabricação do leite em pó demanda uma incursão no que a legislação entende por industrialização. Observa que o Dec. Federal nº 7.212/2010 (regulamento IPI), quando disciplina a matéria, dispõe que:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar”

*para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

[...]

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);"*

Relata que seu processo produtivo não se resume a mera colocação ou substituição da embalagem do leite em pó, o que, por si só, já seria suficiente para a caracterização de industrialização. Arremata afirmando que seu processo de fabricação é mais complexo. Prossegue enfatizando que envolve o acondicionamento do produto (leite em pó) em embalagens menores, observando as normas técnicas brasileiras de manejo de produtos alimentares, buscando dar-lhe uma apresentação comercial e visando praticidade do consumo, tudo isto para se adequar ao mercado consumidor e facilitar a venda do produto final no mercado varejista.

Aduz que se levado a efeito uma interpretação teleológica do mandamento legal, constata-se que o Regulamento busca privilegiar o produto fabricado no Estado e que proporciona emprego, renda e gera riqueza para o Estado da Bahia, exatamente como acontece com o estabelecimento autuado.

Sustenta que investiu recursos na implantação da sua planta industrial, cujo processo de fabricação do produto de leite em pó gera emprego e renda para a população do oeste baiano, levando progresso e gerando riqueza para aquela região do Estado da Bahia. Continua destacando que, tal asserção é reforçada pelo status de "fábrica/indústria" que é atribuído à seu estabelecimento pelos órgãos competentes, conforme comprova a documentação, fls. 42 e 43.

Assevera que o leite em pó da marca SOBESA é sim fabricado no Estado da Bahia, tendo em vista que passa por processo de industrialização em seu estabelecimento fabril neste Estado.

Conclui rogando pelo cancelamento do lançamento ora impugnado, posto que incoerente a infração, tendo em vista que realiza processo de industrialização de leite em pó no Estado da Bahia, enquadrando-se, portanto, no benefício previsto no art. 268, inciso XXV do RICMS-BA/12.

O autuante presta informação fiscal, fls. 47 a 56, alinhando as ponderações a seguir resumidas

Depois de reproduzir as alegações articuladas pela defesa esclarece que de fato, a empresa SOBESA realizou o pagamento do ICMS incidente na operação de importação realizada no valor de R\$23.155,35, mas o fez equivocadamente utilizando um benefício fiscal que não contempla tal operação a fim de obter uma redução da carga tributária direcionada exclusivamente aos produtos fabricados em nosso Estado.

Rechaça o pleito requerido, já que a concessão do benefício fiscal em comento tem grande relevância para o estímulo das atividades correlatas e fomento ao desenvolvimento econômico regional, razão de ser da nova redação dada ao inciso XXV do art. 268 do RICMS-BA/12, cujo teor reproduz

Revela que aceitar o critério amparado na definição dos processos de industrialização contida na norma federal que regulamenta o IPI para estender o benefício do incentivo fiscal dado nas operações internas fere os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. Acrescenta assegurando que implica tratar de forma igualmente benéfica as importações de mercadorias relativamente às aquisições no mercado interno, ou seja, estabelece sem qualquer motivação razoável uma carga tributária reduzida para os produtos importados. Arremata assinalando que seria uma solução tão despropositada que equivaleria a celebrar um tratado internacional concedendo os mesmos benefícios fiscais, previstos para operações internas, nas aquisições de mercadorias estrangeiras com similar nacional.

Ressalta ainda que a fruição deste benefício está condicionada à obtenção do produto final (leite em pó) resultante de toda cadeia produtiva instalada no território baiano, desde a transformação da matéria-prima aqui obtida e demais processos de acondicionamento e distribuição.

Discorre acerca da natureza e aplicação de Benefício Fiscal e sobre hermenêutica para destacar o respaldo da interpretação literal proveniente do art. 111 do CTN para aduzir que ela remete à aplicação do método “restritivo” de interpretação, ou seja, tal método exegético se contrapõe à interpretação ampliativa, não podendo a incidência da lei ir “além” da fórmula ou hipótese expressas em seu texto. Arremata frisando que onde exsurge a interpretação literal, sucumbe a interpretação extensiva.

Transcreve entendimento do doutrinador Sacha Calmon para asseverar que, derrogam-se, na interpretação restritiva, os critérios de integração da norma, isto é, não se aplicam os meios integrativos às hipóteses previstas no art. 111 do CTN. Afirma que a interpretação literal, homenageando a segurança jurídica, corrobora o postulado da legalidade tributária em toda a sua extensão. Prossegue reafirmando que a regra do mandamento legal em comento diz que se deve interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias vedando ao intérprete uma potencial discricionariedade para desenvolver diferentes caminhos hermenêuticos, sobretudo quando se depara com os dispositivos que versem sobre o tema em análise.

Para corroborar seu entendimento traz a colação ementa do Resp 14.400/SP, 1<sup>a</sup> T., rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 20-11-1991) do STJ.

Ao tratar da alegação de ofensa ao princípio da anterioridade nonagesimal, preconizado no art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal, sob alegação de que “houve um agravamento na carga tributária dos contribuintes que não fabricam leite em pó na Bahia, mas que realizam operações internas com este tipo de mercadoria, majoração esta que deve se curvar aos mandamentos constitucionais acerca da tributação”, apresenta a visão do STF sobre os benefícios fiscais em geral transcrevendo o AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO AI 783509 SP (STF).

Afirma que a generalidade e extensão do conceito “processo de industrialização” é uma figura jurídica idealizada tão somente para estender o alcance de incidência do IPI e submeter ao gravame deste imposto todo tipo de manuseio da mercadoria produzida para obstar qualquer tentativa de eximir-se do pagamento do imposto na eventual lacuna da lei. Prossegue destacando que significa dizer que o legislador federal objetivou ampliar ao máximo o campo de incidência do IPI contemplando todo tipo de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo. Arremata sustentando não ser plausível aventar-se a possibilidade de extrapolar a conceituação legal federal como o acondicionamento ou re-acondicionamento, operação que altera a apresentação do produto pela simples colocação da embalagem, para caracterizá-lo como um processo de fabricação que, na sua essência, é a transformação da matéria-prima em produto de consumo.

Esclarece que fabrico é o conjunto dos processos técnicos aplicados à matéria-prima para torná-la um bem útil. No caso em análise a mercadoria importada é um produto acabado, pois se trata de leite em pó pronto para o consumo.

Sustenta que o art. 111 do CTN, disciplina hipóteses de “exceção”, devendo sua interpretação ser literal, pois na verdade, consagra um postulado que emanam efeitos em qualquer ramo jurídico, isto é, “o que é regra se presume; o que é exceção deve estar expresso em lei”.

Afirma que o contribuinte equivoca-se ao recorrer ao princípio da anterioridade nonagesimal ao observar que o aumento da base de cálculo majorou o tributo, mediante restrição do benefício de redução da base de cálculo, concluindo, deste modo, que não foi obedecido o referido princípio previsto no art. 150, inciso III, alínea “c” da CF/99, não sendo aguardado o prazo de 90 dias para a

realização da cobrança. Sustenta que na situação em foco inexiste criação, ou majoração de tributo, portanto igualmente inexiste a necessidade da observância de tal prazo de noventa dias.

Registra que o procedimento adotado pelo contribuinte resultou em perda de receita para o nosso Estado, conforme demonstrativo, fl.11, legitimando as exigências de ICMS e multa por descumprimento de obrigação principal.

Sustenta que o procedimento adotado na ação fiscal que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, restando indubitadamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência fiscal no sentido de preservar a ordem tributária que obriga a todos, bem como salvaguardar o interesse do estado e do Erário.

Conclui requerendo que seja o Auto de Infração julgado procedente.

## VOTO

O Auto de Infração trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação da base de cálculo, referente a mercadorias procedentes do exterior.

A autuação cujo objeto é a operação de importação da Argentina pelo impugnante de 25.000,00kg de Leite em Pó - NCM 04022110 encontra-se lastreada no Termo de Ocorrência Fiscal nº 117926.0002/14-0, fls. 05 e 06, no Danfe nº 0006, fl. 19, DI nº 14/0304527-7, fl. 15 e no “Demonstrativo de Débito”, fl. 11.

O autuado, em suas razões de defesa, concentrou seus argumentos para refutar a acusação fiscal, sustentando que seu estabelecimento realiza processo de industrialização de leite em pó no Estado da Bahia, e que por isto, enquadraria no requisito exigido pelo inciso XXV do art. 268 do RICMS-BA/97, estando correta a redução da carga tributária por ele aplicada na determinação da base cálculo na operação de importação, objeto da autuação, consoante DI nº 14/0304527-7, fl. 15 e planilha “Cálculo do ICMS”, fl. 17.

De inicio, fica patente que o deslinde do contraditório instalado nos presentes autos gravita, tão-somente, em torno da aplicação do benefício de redução da base de cálculo, estatuído pelo inciso XXV do art. 268 do RICMS-BA/12, na operação de importação da Argentina de 25.000kg de leite em pó, realizada pelo autuado.

O teor do dispositivo normativo de regência, vigente à época do fato gerador, de forma cristalina e incisiva, sem excepcionalidade alguma, delimita a aplicação do benefício de redução de base de cálculo às operações internas, *in verbis*:

*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);*

Ressalto que o dispositivo acima reproduzido [grifo nosso] decorre da alteração do inciso XXV do art. 268 do RICMS-BA/12 promovida pelo Dec. nº 14.898 de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14. Eis que, até esta data, o referido inciso vigeu com o seguinte teor: “- 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);”. Ou seja, não continha a expressão “fabricados neste Estado”.

Logo, é indubiativo que o alcance do benefício fiscal de redução de base de cálculo sempre foi, inequivocavelmente, as operações internas.

Convém salientar o conceito de operações internas, largamente utilizado e sobre o qual, por sua singularidade, não paira qualquer dúvida da clara acepção de operações realizadas (iniciadas e findas) dentro e circunscrita a um local ou ambiente, que no caso da legislação tributária do Estado da Bahia, como ente federativo que é, nada mais quer significar que operações realizadas

dentro de suas fronteiras. A importação do exterior realizada pelo estabelecimento autuado, por sua natureza peculiar de comércio exterior, ou seja, com o resto do mundo, com certeza, não se enquadra como “operação interna” em qualquer interpretação, restrita ou extensiva, que se queira lhe atribuir. Nesta esteira, mesmo que a operação em questão proviesse de outra unidade Federada, e não do exterior como ocorreria, afigura-se assaz plausível que também não seria cabível a adoção do benefício de redução de base cálculo, ora em lide.

Ademais, como o termo “operações internas” integra explicitamente, tanto na redação promulgada através do Dec. nº 14.898/13, quanto na versão precedente, e sob este prisma, não há que falar em aumento da carga tributária, como insinua o impugnante em suas razões de defesa.

Por se tratar de fruição de benefício que depende de condição legalmente explícita, não sendo essa satisfeita, a tributação normal deve ser exigida.

Assim, não há como prosperar as alegações defensivas, por isso, considero integralmente caracterizada a autuação.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **117926.0002/14-0**, lavrado contra **SOBESA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS SANTANENSE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$39.854,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF 10 de junho de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA