

PROCESSO - A. I. N° 278936.0011/14-1
RECORRENTE - ATACADÃO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4^a JJF n° 0054-04/16
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/10/2016

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0204-11/16

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. PRÁTICA DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. “ARROZ PARA CÃES”. ART. 87, INCISO XXI DO RICMS/97. A expressão “arroz” tem uma dimensão semântica própria, estritamente ligada a uma finalidade de política social, não se compatibilizando com a exegese ampliativa que vise abarcar em seu sentido mercadorias outras, que, embora homônimas, não possuem o mesmo uso social, já que se prestam a alimentar cães, cujos proprietários pertencem a famílias da classe média, descaracterizando, completamente, a essencialidade do produto. Infração comprovada. 2. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOR. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. **a)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Comprovado a utilização indevida de redução de base de cálculo, nas saídas interestaduais e com relação ao produto “composto lácteo” por não se tratar de leite em pó. **b)** ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Trata-se de saídas de compostos lácteos, com a aplicação indevida da alíquota de 7%. Infração comprovada. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 19/12/2014 para exigir ICMS no valor histórico de R\$45.153,94, acrescido de multa, em decorrência do cometimento de 5 infrações, das quais, somente são objeto do Recurso Voluntário as infrações 01, 02 e 04, a seguir transcritas:

Infração 01 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$14.336,11.

Infração 02 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Contribuinte utilizou uma redução indevida na sua base de cálculo. ICMS no valor de R\$2.354,39.

Infração 04 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$16.063,94.

Após a apresentação da Defesa administrativa (fls. 107 a 152) e da correspondente Informação Fiscal (fls. 199 a 217), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 4^a JJF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

VOTO

Destaco que o Auto de Infração em lide foi lavrado com a observância do art. 39 do RPAF/99, portanto apto a

surtir seus efeitos jurídicos e legais.

O sujeito passivo não se insurgiu contra a acusação do cometimento das infrações 3, 5 e 6, pelo que ficam mantidas. Infrações procedentes.

Na infração 01, relativa à falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, o autuado reconhece, de imediato, a exigência fiscal referente aos produtos “alpiste”, “caixa de ferramenta”, “painço” e “queijo”.

Sustenta que os demais produtos, ou gozam de isenção do ICMS, ou possuem base de cálculo reduzida, bem como outros estariam sujeitos ao regime de substituição tributária, com a fase de tributação encerrada, como dispõe o art. 353 do RICMS/BA.

Passo a analisar de per si cada produto mencionado na defesa:

- a) *Arroz - O “arroz”, objeto da autuação, refere-se ao próprio, para consumo animal e não está contemplado pela redução da base de cálculo prevista no Art. 78 - A do RICMS/1997. A redução da base de cálculo a que se refere o art. 78-A alcança apenas as mercadorias arroz e feijão, quando prontas para consumo humano, consequentemente não é devida a redução da base de cálculo, se o arroz for destinado para consumo animal (cachorro), a exemplo dos tipos de arroz objetos dessa autuação, assim denominados: ARROZ AU AU P/ CÃES, ARROZ KI CÃO P/ CÃES. Neste sentido a DITRI emitiu o Parecer Nº 1707/2008, de 05/09/2008.*
- b) *Condimentos - As saídas internas ou interestaduais de produtos hortifrutigranjeiros, inclusive as hortaliças, estão isentas desde que não sejam destinadas para a industrialização, quis o legislador conceder a isenção para os produtos hortifrutigranjeiros em estado natural, ou seja, sem que sofra qualquer processo de industrialização. Os condimentos, objeto da autuação, estão na forma de seca e desidratada, acondicionados para conservação, logo não estão alcançados pela isenção do ICMS. Em relação à “manjerona” e “salsa”, independentemente de serem classificados como hortícolas secas, constam expressamente da lista do IPI, conforme transscrito abaixo:*

*“2. Nas posições 07.09, 07.10, 07.11 e 07.12, a expressão produtos hortícolas compreende também os cogumelos comestíveis, as trufas, azeitonas, alcaparras, abobrinhas, abóboras, berinjelas, o milho doce (*Zea mays var. saccarata*), os pimentões e pimentas (pimentos*) dos gêneros *Capsicum* ou *Pimenta*, os funchos e as plantas hortícolas, como a salsa, o cerefólio, estragão, agrião e a manjerona de cultura (*Majorana hortensis* ou *Origanum majorana*). (grifo nosso)”*

Ainda em relação ao hortifrutigranjeiros, os demais produtos como “Orégano” e “folha de louro”, são classificados na condição de industrializados quando passam pelo processo de seleção, secagem (desidratação), acondicionamento e embalagem, sendo enquadrados na tabela do IPI no item 07.12. Da mesma forma a folha de louro e as demais especiarias constam da posição 09.10 da tabela do IPI.

- c) *Produto Ervilha - Na tabela do IPI, o produto Ervilhas (*Pisum Sativum*), não está classificado como não tributado (NT), a ervilha para semeadura sim, e as outras espécies de ervilhas. A ervilha nessa condição passou por um processo de industrialização dito beneficiamento, com as seguintes fases: Secagem (desidratação), partilha, acondicionamento e embalagem para venda, enquadrando-se perfeitamente no § 5º do art. 2º. Portanto, a ervilha vendida pelo impugnante não está enquadrada na condição de produto não tributado (NT).*
- d) *O produto Bomba Inseticida Guarany 370 ml não tem redução da base de cálculo. A impugnante tenta enquadrar o produto no Art. 77 do RICMS-BA, que concede redução da carga tributária, de forma que essa importe em 8,80%, para os produtos elencados no anexo I do convênio ICMS 52/91. Ocorre que o referido convênio atribui redução da carga tributária para as operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, a referida bomba inseticida é um equipamento doméstico para aplicação de inseticida, não guarda nenhuma relação com os equipamentos industriais previstos no convênio.*
- e) *Ovo - O produto em referência goza do benefício fiscal da isenção apenas nas operações internas, conforme art. 14, VI, “b” do RICMS/BA. O imposto cobrado refere-se a saída interestadual, portanto, não procede o argumento apresentado pelo autuado.*
- f) *Pastilha e doce bel - Não guardam nenhuma relação com os produtos descritos no art. 353, II, 8.5 do RICMS-BA, como segue: 8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitoria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00;*
- g) *Balde e Porta Escova - Não estão inclusos no protocolo 104/09, que trata de Materiais de Construção. O item 12 do Anexo Único do Protocolo 104/09, refere-se a “Artefatos de Higiene/toucador de plástico, NCM 3924”. Essa foi a NCM utilizada pelo impugnante para classificação do produto, diga-se de passagem, equivocadamente, pois balde de plástico não é artefato de higiene, tampouco toucador. Do*

mesmo modo, porta escova de dente não se enquadra como material de higiene e tocador, nada tem a ver com os acessórios de banheiro.

h) Pescados - O produto em referência goza do benefício fiscal da redução da base de cálculo apenas nas operações internas, conforme art. 87, XXXVI, do RICMS/BA. O imposto cobrado refere-se a saída interestadual, portanto, não procede o argumento apresentado pelo autuado.

Desse modo, os argumentos trazidos pelo defendante não podem ser acolhidos. A infração fica mantida na íntegra.

A infração 02 exige ICMS que fora recolhido a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Consta que foi utilizada uma redução indevida de base de cálculo.

Apesar de o sujeito passivo ter manifestado, em sua defesa, que os produtos em questão possuem redução de base de cálculo verifico:

- a) Margarina e vinagre gozam do benefício de redução de base de cálculo apenas nas operações internas, conforme art. 87, XXXI do RICMS/BA, mas na infração as operações são de saídas interestaduais.*
- b) Quanto ao composto lácteo, verifico que o produto leite em pó, descrito pelo legislador no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA, tem em sua composição apenas leite, logo a redução de base de cálculo não é aplicável aos leites modificados ou compostos lácteos, objeto da autuação, tais como Leite Pó Molico, Leite Pó Nan, Leite Pó Nestogeno, Leite Pó Ninho Cresc 3+.*

Desse modo, a infração é procedente, consoante o demonstrativo de fls. 44 a 54.

A infração 03 foi reconhecida pelo sujeito passivo, bem como as infrações 05 e 06, e por não haver lide ficam mantidas.

A infração 04 refere-se ao recolhimento a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias.

O defendantre traz os mesmos argumentos, apresentados na infração 02, relativos ao composto lácteo. O demonstrativo da infração encontra-se nas fls. 57 a 60, e nele há a discriminação das saídas com a alíquota de 7%, quando deveria ter sido aplicada a alíquota de 17%. É que a sociedade empresária entende que compostos lácteos seriam leite em pó, e devem ter a base de cálculo reduzida de modo que a carga tributária corresponda a 7% (sete por cento), na forma prevista no art. 87, XXI do RICMS/97.

Apesar de o contribuinte reforçar o entendimento de que os compostos lácteos apenas possuem uma composição nutricional mais enriquecida e destinados a pessoas com determinadas necessidades nutricionais, portanto seriam leite em pó, este CONSEF mantém entendimento diverso, no sentido de que composto não é leite em pó, na forma que a legislação preconiza, para fazer jus à redução da base de cálculo. Pelo exposto, acompanho o entendimento deste CONSEF, no sentido de que os produtos objeto da infração, relativos ao composto lácteo, não estão abrangidos pela redução da base de cálculo, previstas no art. 87, XXI do RICMS/97 e fica mantida a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Inconformado com o Julgamento proferido pela Primeira Instância, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 367 a 409), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando todos os argumentos apresentados na sua Defesa, anteriormente apresentada, e refazendo os pedidos já postulados.

Após uma síntese das infrações, das razões recursais, do acórdão guerreado, passa a elencar os argumentos que entende pertinentes ao deslinde do feito, no mesmo teor já colocados anteriormente, motivo pelo qual adoto o relatório de primeiro grau.

Lembra que reconheceu a procedência das infrações 03, 05 e 06.

No mérito, aduz a improcedência de parte do lançamento de ofício.

Quanto à infração 01, reconhece devida a exigência fiscal no valor de R\$ 1.712,02, referente aos seguintes produtos: alpiste; caixa de ferramentas, painço e queijo.

Não obstante, impugna o valor de R\$ 12.624,09, quantos aos seguintes itens:

- a) Condimentos, por força do art. 14, Inciso I, alínea “a”, itens 3, 4, 5, 11 e 16 do RICMS/BA;
- b) Ervilha, por força do art. 14, Inciso I, alínea “a”, item 4, do RICMS/BA, alegando que a ervilha

não é considerado um produto industrializado, conforme disciplina o art. 2º, §6º, do RICMS/1997.

07.13	Legumes de vagem, secos, em grão, mesmo pelados ou partidos.	
0713.10	- Ervilhas (<i>Pisum sativum</i>)	
0713.10.10	Para semeadura	NT
0713.10.90	Outras	NT

- c) Camomila, por força do art. 14, Inciso I, alínea “a”, itens 3, do RICMS/BA.
- d) Bomba Inseticida, por ter a base de cálculo reduzida de acordo com o art. 77, do RICMS/BA, de forma que a carga tributária seja de 8,80%, por essa razão não há que se falar em diferença de pagamento de imposto.
- e) Arroz para cães, por contar da SUBSEÇÃO IV, Art. 78-A do RICMS/1997, que trata da redução de base de cálculo em 100% (cem por cento) nas operações com produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais, no qual se enquadra o produto arroz para consumo animal. Em socorro a sua posição, invoca o Acórdão JJF nº 0223-02/14.
- f) Ovo, por força art. 14, IV, “a”, do RICMS/BA.

Em outro tópico, relaciona: **i)** produtos sujeitos ao regime de substituição tributária (Pastilha, Balde e Porta Escova e Doce Bel), com fase de tributação encerrada, conforme o artigo 353 do RICMS/BA-97, cuja situação tributária não foi levada em consideração; **ii)** bem como, situações onde o autuante não concedeu o crédito fiscal, tais como pastilha (art. 353, II, 8.5), balde e porta escova (art. 353, II, item 40.1), doce bel (353, II, item 8.5).

Em relação a outros produtos, assevera que tem base de cálculo reduzida, em 100%, nos termos do art. 87, inciso XXXVI do RICMS/97, bem como do Parecer GECOT/DITRI nº 02507, de 08/02/2011, como os pescados, listados na planilha de fls.119/120 e novamente no Recurso Voluntário.

Na infração 2, em que supostamente o contribuinte teria utilizado uma redução de base de cálculo indevida, o Contribuinte alega que os produtos “margarina e vinagre” possuem redução de BC apenas para as saídas internas, consoante art. 87, XXXI, do RICMS/BA-97.

Em relação ao “leite em pó (composto lácteo)”, primeiramente aponta que a base de cálculo é também reduzida consoante o artigo 87, XXI do RICMS/BA-97. Em seguida, alega que, segundo os próprios fabricantes, “*o composto lácteo é um leite parcialmente desnatado que, contém em sua composição química a presença da Lactose, minerais, vitaminas etc., próprio para o consumo humano*”. Assim, alega que o composto lácteo tem uma composição nutricional mais enriquecida e por isso deve ser beneficiado com a redução de base de cálculo do imposto.

Destaca o entendimento atual do Conselho de Fazenda, alegando que as Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF têm divergido na melhor interpretação para aplicação do dispositivo lembrando que no julgamento do PAF nº 206911.0005/12-9, o Relator do processo acolheu a tese defensiva, mas foi vencido pela maioria, cujo voto transcreve parcialmente. Aponta que o Relator se subsidiou em outro julgamento prolatado pela 3ª CJF, sob o nº 0289-13/13, que colaciona aos autos, para então pedir a improcedência da infração.

Adiante, passa a aduzir seus argumentos recursais quanto a infração 4, lançada para cobrar suposto recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Novamente aborda a questão sobre composto lácteo, aduzindo que possui base de cálculo reduzida, nos termos do art. 87, XXI, do RICMS/BA-97, e tal fato não foi considerado pelo preposto fiscal.

Em seguida, aborda a mesma argumentação trazida quanto à infração 2.

Já em outro tópico, tece comentários quanto ao princípio da não cumulatividade e traz jurisprudência que aborda a questão.

Adiante, alega que a multa aplicada de 60% é exorbitante e desproporcional, bem como afiança que não pode aplicar a taxa Selic por ser ilegal e inconstitucional.

Ao final de seu arrazoado, pede a reforma do acórdão da 4ª JJF, para julgar procedente em parte o Auto de Infração e, sucessivamente, caso seja mantida a exigência fiscal, que seja permitida a utilização do crédito fiscal referente a este Auto de Infração.

Aponto que não houve manifestação da PGE/PROFIS, consoante nova determinação legal.

VOTO VENCIDO

Temos sob apreciação Recurso Voluntário interposto em face à Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe. Lançado pelo suposto cometimento de 5 infrações, das quais, somente as infrações 1, 2 e 4 são objeto de exame.

Ab initio, ressalto que não foram suscitadas questões de nulidade. Mesmo assim, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos.

Compulsando os autos, percebo que as imputações foram lançadas de forma clara, as bases de cálculo restam demonstradas e foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão. Também concluo que estão respeitados neste procedimento administrativo fiscal todos os direitos e garantias do Contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

Tecidas essas considerações prefaciais, caminho ao exame do mérito.

Na infração 1 está sendo cobrada pela falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Dentre as mercadorias objeto da autuação, o Sujeito Passivo afiança que estão equivocadas os lançamentos referentes as seguinte mercadorias: arroz para consumo animal, condimentos, ervilha, bomba inseticida, ovo, pastilha e doce bel, balde e porta escova, pescados.

Farei a apreciação das mercadorias separadamente, conforme apresentadas na defesa:

a) Quanto aos Condimentos.

A tese do Contribuinte é que não é considerado produto industrializado, conforme o artigo 2º, §6º do RICM/BA-97, gozando assim da isenção nos termos do artigo 14, I do mesmo diploma legal, abaixo colacionado:

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

I - nas saídas internas e interestaduais efetuadas por quaisquer estabelecimentos, exceto se destinados a industrialização, dos seguintes produtos hortícolas e frutícolas em estado natural, resfriados ou congelados (Conv. ICM 44/75 e Conv. ICMS 94/05): (grifos nossos)

Vejo que os produtos objeto dessa autuação são mercadorias industrializadas, ou seja, que passaram por algum processo de industrialização, o que afasta a norma isentiva. Como exemplo, temos os produtos Orégano Kitano, Salsa Desidratada Kitano, Folha de louro Kivita, Manjerona Kivita.

Assim, mantendo o quanto já exposto no voto de piso sobre essas mercadorias.

b) Quanto ao produto ervilha e Camomila,

Também não me coaduno com a tese do Contribuinte de que os produtos são isentos por força da norma do art. 14, 'a' do RICMS-BA/97, pois, os produtos comercializados pela empresa passaram sim por processo de industrialização, já que não são vendidos *in natura*, resfriados ou

congelados, mas embalados, por marcas famosas, como a Yoki e Dular.

Cabe repetir que a norma de isenção somente contempla os produtos vendidos *in natura*, excluindo os produtos industrializados, que foram aqueles lançados na presente exação.

c) Quanto a Bomba Inseticida

Entendo correta a Decisão dos julgadores de piso pois, o Convênio 52/91 concede redução da base de cálculo somente nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, excluindo-se então, as bombas objeto dessa autuação de uso doméstico.

d) Quanto ao arroz

A fiscalização aponta que o autuado efetuou vendas de mercadorias com NCM 10063029 referente a “arroz destinado ao consumo animal” (arroz para cachorro), sem a devida tributação do ICMS.

O Sujeito Passivo alega que não há qualquer discriminação ou condição na norma isentiva que embase o lançamento. Neste ponto, faz-se necessário a transcrição do artigo 78-A do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, verbo ad verbum:

Art. 78-A. É reduzida em 100% (cem por cento) a base de cálculo das operações internas com arroz e feijão.

Pois bem. Diante da norma posta, vejo que merece guarida a tese recursal de que não há discriminação na norma isentiva quanto ao consumidor final, uma vez que, a isenção está relacionada com o próprio produto.

Conforme demonstrado pelo Contribuinte, as características do cereal nos produtos de consumo humano e no produto de consumo animal são idênticas e, nestes termos, não há como distinguir aquilo que a lei não distingue.

e) Quanto ao Ovo

O Contribuinte invoca o artigo 14, VI, ‘a’ para subsidiar sua defesa. Para o deslinde da questão, faz-se cogente a transcrição da referida norma:

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

(...)

VI - nas saídas:

(...)

b) de ovos, nas operações internas, exceto se destinados a industrialização (Convs. ICM 44/75, 14/78, 20/78, 36/84 e 30/87, e Convs. ICMS 68/90, 09/91, 28/91, 78/91 e 124/93);

Como informado pela Fiscalização, as operações objeto dessa autuação são vendas para outra unidade da Federação. Do exame dos autos, vejo que todas são destinadas para o Piauí, fato que embasa a autuação e as excluem do âmbito da norma isentiva. Assim procede a autuação conforme julgamento de *primo grau*.

Quanto às mercadorias pastilhas, balde e porta escova e doce bel, vislumbro corretas as argumentações esposadas em Primeira Instância.

De fato não há pertinência entre pastilhas e doce bel com comando do artigo 353, II, item 8.5 do RICMS/BA-97, eis que este se refere aos produtos de chocolate com as NCM’s indicadas no referido item, como se vê:

Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

(...)

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

(...)

8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitoria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00;

Já em relação ao Balde e Porta Escova, legitimamente não pode o Contribuinte se valer do Protocolo ICMS 104/09, que trata de Matérias de Construção, pois não há pertinência entre a NCM usada e sua descrição. Faz sentido a manifestação da fiscalização de que “*a NCM utilizada pelo impugnante para classificação do produto, diga-se de passagem, equivocadamente, pois balde de plástico não é artefato de higiene, tampouco tocador. Do mesmo modo, porta escova de dente não se enquadra como material de higiene e tocador, nada tem a ver com os acessórios de banheiro*”.

Por fim, no que tange aos pescados, a mercadoria goza do benefício de redução da base de cálculo somente para operações internas, consoante o artigo 87, inciso XXXVI do então vigente RICMS/BA-97, como se vê abaixo:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

XXXVI - das operações internas com pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, em 100% (cem por cento), observada a vedação ou estorno do crédito fiscal, nos termos dos arts. 97 e 100, sendo que o benefício previsto neste inciso não se aplica:

Portanto, a infração 1 é parcialmente procedente, para que sejam excluídas as operações com arroz, mantendo-se a autuação para as demais mercadorias lançadas (alpiste, ervilha, pescados e doce bel, pastilha bomba inseticida, condimentos, ovo etc.).

No que tange a infração 2, o Sujeito Passivo alega que os compostos lácteos vendidos são leite em pó integral ou parcialmente desnatado e, portanto, devem usufruir da redução da base de cálculo em 58,825% previstos no artigo 87, XXI, do RICMS/BA-97, vigente a época do fato gerador.

Assim vejamos.

Percebo que 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 – como é o caso LEITE ITAMBÉ, LEITE EM PÓ PIRACANJUBA, NESTLÉ MOLICO (ACTIFIBRAS); LEITE EM PÓ MOLICO (Total Cálcio); LEITE EM PÓ NANA, LEITE EM PÓ NINHO CRESCIMENTO; LEITE NINHO FASE 3 (compostos lácteos, leite parcialmente desnatado em pó); NESTLÉ IDEAL (compostos lácteos Ideal: Leite em Pó Integral); LEITE EM PÓ NESTOGENO.

No entendimento da fiscalização, ratificado pelo órgão julgador de primeira instância, os referidos compostos lácteos não são espécies de “leite em pó”, razão pela qual não é possível aplicar a norma do artigo 87, XXI de forma extensiva a tais produtos em vista do que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

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).

Além disto, ainda restou consignado pelo voto condutor do acórdão recorrido que somente leite em pó puro poderia ser abrangido pela isenção.

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 3^a Câmara de Julgamento – Acórdão de nº 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 vênia, 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 transcrito:

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 suscetível 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 dúvidas, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de 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 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-sistêmico, 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 Nº 0034-03/13 proferido pela 3ª 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 transscrito, 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.”

Resta claro que o sentido da norma tem um alcance que alberga todos os produtos que tem como base o leite em pó, mesmo aqueles nos quais são adicionados novos nutrientes ou complementos para enriquecer o alimento.

Assim, considero a infração 2 parcialmente insubsistente.

Quanto à infração 4, o Recorrente argui vários argumentos, conforme o produto, para tentar elidir a suposta falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, em vendas com documento fiscal emitido via ECF.

Em relação ao leite em pó e compostos lácteos, foram utilizados os mesmos argumentos esposados na infração 2, motivo pelo qual igualmente os acolho nesta infração.

Desse modo, julgo a infração 4, parcialmente insubsistente, para excluir os compostos lácteos, por entender que estavam na substituição tributária na época dos fatos.

Por fim, passo a discorrer sobre a multa de mora e os juros de mora com cobrança com base na SELIC.

A multa de mora tem a função de induzir e ao mesmo tempo advertir o sujeito passivo a cumprir a obrigação principal na data certa e de modo certo. Assim, incidirá multa moratória quando o recolhimento da obrigação for feita fora do prazo de vencimento ou parcial. Os juros de mora se vinculam ao não cumprimento da obrigação de pagar, no tempo certo, dívida de valor pecuniário. A taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Taxa Selic de juros vem sendo aplicada a fim de reparar o efeito do não pagamento do tributo.

Multa de mora e juros de mora são, portanto, acréscimos legais incidentes sobre o valor do tributo quando a obrigação principal não foi cumprida dentro do prazo estabelecido na legislação, existindo mesmo certa confusão entre os dois institutos.

Nesse sentido, com a maestria de sempre, resume o Professor Sacha Calmon, estabelecendo clara distinção entre os itens do chamado acréscimo moratório (Teoria e prática das multas tributárias. Rio de Janeiro: Forense, 2ª edição, 1993, pagina 72) ao ensinar que *"em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda."*

Diante de tais pressupostos, constato que os débitos do imposto para com o Estado da Bahia, não recolhidos nos prazos previstos no Regulamento de ICMS, ficarão sujeitos aos acréscimos moratórios (multa de mora + juros de mora), conforme definidos nos artigos 138-B e 139 do RICMS-97/BA (redação dada pela Lei nº 7.753/00), calculados da forma a seguir anunciada.

Art. 138-B. Os acréscimos moratórios, incidentes a partir de janeiro de 2001, serão calculados segundo os seguintes critérios (Lei nº 7753/00):

I - sobre os débitos denunciados espontaneamente, incidirão apenas acréscimos moratórios equivalentes 0,11% (onze centésimos por cento) ao dia, limitados a 10% (dez por cento), mais a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado;

II - sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

Parágrafo único. A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II deste artigo.

Art. 139. Os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente:

I - na data do recolhimento;

II - na data do depósito integral do débito tributário em conta bancária que assegure atualização monetária;

III - na data de sua inscrição em Dívida Ativa.

Quanto ao caráter confiscatório das multas aplicadas, por mais que entenda que em certos casos ela seja elevada, vejo que se trata de penalidade aplicada devido a previsão legal e adequada aos ilícitos atribuídos ao Sujeito Passivo, não competindo a este Conselho de Fazenda perquirir acerca de sua constitucionalidade nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Pelo todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recuso Voluntário, para julgar Parcialmente Procedentes as infrações 1, 2 e 4.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar divergência relativamente a dois pontos do seu

voto, conforme passo a explicar.

Inicialmente quero me referir ao item “D” da Infração 1, mais especificamente à falta de tributação do “arroz para cães”, conforme referido na Decisão recorrida. É importante ressaltar que o benefício fiscal, instituído pelo art. 78-A do RICMS/97 (vigente à época do fato gerador), não tratou apenas da mercadoria “arroz”, mas também do “feijão”, conforme se pode depreender da leitura do seu texto, abaixo reproduzido.

“Art. 78-A. É reduzida em 100% (cem por cento) a base de cálculo das operações internas com arroz e feijão.”

É sintomático que o RICMS/97 tenha tratado dessas duas mercadorias, e somente delas, neste dispositivo regulamentar, pois ambas têm um traço em comum, na medida em que fazem parte da cesta básica de alimentação da população, apresentando-se como os dois itens mais marcadamente “populares” de todos os demais alimentos componentes desse conjunto de itens essenciais.

Essa, aliás, é a explicação para que o legislador tenha decidido reduzir a base de cálculo em 100% (equivalente a uma norma de isenção total), ao passo que dispensou tratamento tributário menos favorecido a outros itens, igualmente da cesta básica, indicados no artigo 51, inciso I, alínea “a”, do mesmo diploma regulamentar, conforme texto que transcrevo abaixo.

“Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% nas operações com:

*a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca;
...”*

Ora, a desoneração tributária total das operações com arroz não se explica, nem se justifica, se não estiver associada ao fato de que se trata de um alimento básico, largamente utilizado pela população de baixa renda (embora também seja consumido pela classe média), inserindo-se no rol de medidas voltadas para o atendimento de uma política social voltada à redução da fome e das desigualdades sociais.

Constitui-se, portanto, num instrumento para materialização de um dos princípios constitucionais que inspiram a estruturação do microssistema do ICMS, qual seja, o princípio da “seletividade em função da essencialidade do bem”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso III da CF/88, cujo texto reproduzo abaixo.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

*...
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*...
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*...
III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (grifo acrescido);
...”*

Assim, é forçoso concluir que a expressão “arroz” tem uma dimensão semântica própria, estreitamente ligada a uma finalidade de política social, não se compatibilizando com a exegese ampliativa que vise abranger em seu sentido mercadorias outras, que embora homônimas, não possuem o mesmo uso social, já que se prestam a alimentar cães, cujos proprietários pertencem a famílias da classe média, descaracterizando, completamente, a essencialidade do produto.

Nesse sentido, entendo não ser pertinente uma interpretação ampliativa do alcance do benefício fiscal ora em comento, já que desse esforço resultaria violada a regra do art. 111, inciso II do CTN, abaixo transcrita.

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

...
II - outorga de isenção;
...”

Assim, divirjo do voto do relator, no que se refere à infração 01, a qual tenho por totalmente Procedente.

Outro ponto de divergência refere-se à interpretação proposta da norma de redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI do RICMS/97 e, consequentemente, à extensão ao “composto lácteo” do benefício fiscal atribuído ao leite.

É importante destacar que a função do aplicador do direito é atribuir um (entre outros) sentido válido à norma, devendo, por conseguinte, pautar a sua interpretação no texto da lei, do qual parte e no qual deságua, ao final de sua incursão hermenêutica.

Assim, cabe pontuar que o texto do RICMS/97, vigente à época dos fatos objetos da presente autuação, não fazia qualquer menção à mercadoria “composto lácteo”, conforme se depreende da leitura do art. 268, inciso XXV, abaixo transscrito.

“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).
...”

Como bem se pode ver, a previsão de redução da base de cálculo, contida no dispositivo regulamentar citado, restringia-se às operações com “leite em pó”, mercadoria distinta do “composto lácteo”, não somente em sua denominação e na rotulagem, mas, sobretudo, em sua composição, aspecto que levou o órgão consumerista a exigir que a embalagem do produto evidenciasse essa distinção, com fins de respeitar o direito à informação, previsto no Código de Defesa do Consumidor.

A distinção está evidenciada ademais pela alteração promovida na legislação estadual, pois a partir de agosto de 2013 o texto regulamentar vigente (RICMS/12) passou a prever o composto lácteo, acréscimo que não se faria necessário se se tratasse de “espécies do gênero leite em pó”, como sustenta o nobre relator.

Ora, a alíquota reduzida para o leite em pó é regra que materializa uma política tributária seletiva, que está relacionada à menor carga tributária incidente à cesta básica, com viés eminentemente social. Não seria seguro que se pudesse, sem qualquer critério, estender tal tratamento aos demais produtos feitos a partir do leite, pois a agregação de aditivos pode desnaturar completamente o uso e fins do produto, fazendo-o, eventualmente, perder o caráter de essencialidade alimentar. Assim, até mesmo a teleologia da regra interpretada requer uma visão conservadora do seu conteúdo.

Além disso, a tentativa de alargar o alcance do texto normativo citado não se compatibiliza com o disposto no inciso II do art. 111 do CTN, o qual impõe a interpretação restritiva de norma que outorga isenção, conforme abaixo.

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

...
II - outorga de isenção;
...”

Essa tem sido a jurisprudência deste CONSEF, o qual possui julgados reiterados consagrando o entendimento de que o produto “composto lácteo” não foi contemplado pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 87, Inciso XXI, do RICMS/97 (então vigente), conforme Acórdãos JJF nº 0132-02/15 e 0112-05/15, confirmados, em segunda instância, pelos

Acórdãos CJF nº 0347-11/15 e 0408-12/15.

Tenho, por isso, a Infração 2 como Procedente.

Quanto à Infração 4, concordo com o relator, exceto naquilo que se refere ao leite em pó e compostos lácteos, já que foram utilizados os mesmos argumentos esposados na infração 2, motivo pelo qual igualmente os afasto para manter a Decisão recorrida.

Ex-positis, peço vênia ao nobre relator para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e manter a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278936.0011/14-1**, lavrado contra **ATACADÃO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.153,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a”, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Rodrigo Lauande Pimentel, Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGF/PROFIS