

PROCESSO - A. I. N° 269274.1201/14-4
RECORRENTE - ATACADÃO S/A. (ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0181-03/16
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/02/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0001-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE CRÉDITO NÃO EFETUADO. A legislação tributária prevê que se as mercadorias forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo ou isenção, será efetuado estorno de crédito proporcional à redução. Mantida a exigência fiscal. 2. ALÍQUOTA. VENDA DE MERCADORIAS. REDUÇÃO INDEVIDA DA CARGA TRIBUTÁRIA. **a)** OPERAÇÕES COM NF-e. Infração comprovada. **b)** OPERAÇÕES COM CUPONS FISCAIS. Refeitos os cálculos pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Alterada a Decisão recorrida em relação às infrações 3 e 4. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime quanto ao produto arroz para cães e, por maioria, em relação ao produto composto lácteo.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência em Parte do presente Auto de Infração, lavrado em 23/12/14 para imputar ao contribuinte o cometimento de quatro infrações, sendo objeto do Recurso apenas as imputações 2, 3 e 4, a seguir descritas:

INFRAÇÃO 2 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de março, junho a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$537,82. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$144,82. Multa de 60%;

Consta a informação de que o autuado aplicou alíquota menor do que 17% em diversas operações de saídas de mercadorias tributáveis, identificadas por meio de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e.

INFRAÇÃO 4 – recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$68.654,02. Multa de 60%.

Consta a informação de que o autuado aplicou alíquota menor do que 17% em diversas operações de saídas de mercadorias tributáveis, identificadas por meio de Cupom Fiscal emitido por ECF.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

O defensor suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que a Fiscalização deixou de cumprir as disposições do Código Tributário Nacional, em seus artigos 108, inciso I e 196, que obriga a lavratura do Auto de Infração no local da verificação da infração, isto é, no próprio estabelecimento fiscalizado, tornando-o ineficaz e nulo de pleno direito, quando lavrado na própria Repartição Fiscal, como ocorreu no presente caso, aplicando-se a mesma regra aos autos lavrados em escritório do Auditor Fiscal ou em qualquer outro local diverso do estabelecimento fiscalizado.

Quanto à alegação de que o presente Auto de Infração foi lavrado fora do estabelecimento, observo que de acordo com o § 1º, do art. 39, do RPAF-BA/99, “o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento infrator, na repartição fiscal ou no local onde se verificar ou apurar a infração”. Por isso, inexiste qualquer irregularidade em decorrência da lavratura do presente Auto de Infração na repartição fiscal.

Observo que durante o procedimento fiscal não há previsão para o contraditório, haja vista que nesta fase a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lava o Auto de Infração, ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário.

Por outro lado, no processo administrativo fiscal é que se deve adotar o princípio do contraditório, considerando que de acordo com o art. 121, inciso I do RPAF/BA, instaura-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Neste caso, inexiste qualquer cerceamento de defesa quando o Auto de Infração é lavrado na Repartição Fiscal, como entendeu o defendant.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de fevereiro a dezembro de 2011.

O defendant reconheceu como devido o valor de R\$ 1.103,82, referente aos produtos descritos no quadro que elaborou à fl. 89, incluindo açúcar, café e refrigerantes Antártica e Coca-cola. Alegou que no levantamento fiscal, sem razão, o preposto fiscal deixou de considerar diversas situações tributárias.

Quanto aos demais produtos incluídos no levantamento fiscal, apresenta as seguintes alegações:

- a) **ALGODÃO PARA POLIMENTO PÉROLA**, classificado na NCM/SH 5203.00.00, afirma que não se encontra no rol dos produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, ou seja, não se trata do produto previsto no art. 353, II, 36, do RICMS/BA e/ou produto de limpeza listado no anexo único do Protocolo ICMS nº 106/09.
- b) **RODO PLASTICO PARA PIA PLASUTIL**: diz que não se encontra listado no anexo único do Protocolo ICMS nº 106/09.
- c) **TALHARIM MASSA**: afirma que não está sujeito ao regime da substituição tributária, como se depreende do Parecer nº 12.847/2009 de 27/07/2009.
- d) **IOG. MOLICO POLPA TRI; IOG. NESTLÉ NESTON; IOG. NESTLÉ NESTON POPLA e IOG. NESTLÉ NINHO SOLEIL**: diz que não são iogurtes e sim BEBIDAS LÁCTEAS (NCM 0403.90.00EX01). Os referidos produtos estão fora do campo de abrangência do Protocolo nº 97/2010 e do art. 353, II, do RICMS/BA, ou seja, não estão inseridos no rol daqueles produtos sujeito à substituição tributária.

O autuante discorda, apresentando as seguintes informações:

- a) O produto ALGODÃO PARA POLIMENTO PÉROLA, está enquadrado como mercadoria da substituição tributária, conforme item 13.3 do art. 353 do RICMS/97.
- b) O produto RODO PLÁSTICO PARA PIA PLASUTIL está enquadrado como mercadorias da substituição tributária, conforme item 36 do art. 353 do RICMS/97.
- c) O produto TALHARIM MASSA está incluído nas posições dos subgrupos da NCM 1902.1, portanto sujeito ao regime de substituição tributária e não se confunde com MASSA PARA PASTEL que tem tributação normal.
- d) Os produtos descritos como IOG. MOLICO POLPA TRI, IOG. NESTLÉ NESTON, IOG. NESTLÉ NESTON POLPA E IOG. NESTLÉ NINHO SOLEIL estão inseridos no rol daqueles produtos sujeitos à substituição tributária, conforme descrição com o tratamento adequado do produto pelo fabricante em seu "site".

Em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o autuante informou que após análise minuciosa dos itens e sua classificação NCM, mantém os itens RODO PLÁSTICO PARA VIA PLASUTIL E TALHARIM MASSA, além daqueles reconhecidos, conforme planilha que acostou aos autos. Diz que os mencionados itens estão enquadrados como mercadorias da substituição tributária.

Acato o resultado da diligência efetuada pelo autuante e concluo pela subsistência parcial deste item da autuação fiscal, no valor total de R\$1.207,57, conforme levantamento fiscal à fl. 190 e demonstrativo de débito à fl. 187.

Infração 02: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de março, junho a dezembro de 2011.

O defensor alegou que o FEIJÃO CARIOCA CAMIL; FEIJÃO CARIOCA QUERO; FEIJÃO PRETO CAMIL E FEIJÃO PRETO QUERO são produtos industrializados, prontos para servir e ser consumido pelo ser humano. Eles são acondicionados e comercializados em embalagens da indústria, estando sujeitos ao regime normal de tributação (NCM 2005.59.00). Disse que não se trata do produto feijão in natura, isento do ICMS a teor do art. 265, II, "c", do RICMS/BA. Por isso, entende que não procede a exigência fiscal de estorno de crédito fiscal de ICMS.

O autuante disse que autuado confirma que FEIJÃO CARIOCA CAMIL, FEIJÃO CARIOCA QUERO, FEIJÃO PRETO CAMIL E FEIJÃO PRETO QUERO são produtos industrializados e estão sujeitos ao regime normal de tributação, e argumenta que "Não se trata do produto feijão in natura, isento do ICMS a teor do art. 265, II, c do RICMS.". Informou que o defensor não observou o que dispõe o art. 78-A o RICMS/97, aprovado pelo Decreto 6.284/97, vigente na época (2011), ou seja, o defensor deveria ter estornado o crédito fiscal correspondente às aquisições de feijão.

Conforme estabelece o art. 78-A o RICMS/97, "é reduzida em 100% (cem por cento) a base de cálculo das operações internas com arroz e feijão". Neste caso, o contribuinte deveria estornar o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições dessa mercadoria, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, considerando a previsão constante no art. 100, inciso II do referido Regulamento, no sentido de que, se as mercadorias forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, o valor do estorno será proporcional à redução. Mantida a exigência fiscal.

Infração 03: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011, constando a informação de que o autuado aplicou alíquota menor do que 17% em diversas operações de saídas de mercadorias tributáveis, identificadas através de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e.

O autuado reconhece como devido o valor de R\$ 107,39, referente aos produtos ALPISTE CAMPO BELO; ALPISTE DULAR; PAINÇO CAMPO BELO e PAINÇO DULAR. Impugna o valor de R\$ 37,43, referente ao produto ERVILHA, afirmando que goza do benefício de isenção do ICMS em razão do está previsto no art. 14, inciso I, alínea "a", item 4, do RICMS/BA. Diz que ervilha não é produto industrializado, conforme disciplina o art. 2º, §6º, do RICMS/1997.

*O autuante disse que o defensor tenta fazer crer que o mencionado produto está classificado como não tributado na tabela do IPI, o que não é verdade. Para esse produto ser enquadrado no § 6º do artigo segundo (RICMS/97), considerado não tributado na tabela do IPI, há de estar identificado com a nomenclatura (NT), e essa condição tem que ser plenamente satisfeita, mas na tabela do IPI o produto Ervilhas (*Pisum sativum*) não está classificado como não tributado (NT).*

Também informou que a ervilha 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. Transcreve a descrição e o nome técnico da referida ervilha e conclui que demonstrado está que a ervilha vendida pelo impugnante não está enquadrada na condição de produto não tributado (NT).

Para melhor compreensão da matéria tratada neste item da autuação fiscal, são reproduzidos os dispositivos do RICMS-BA/97:

Art. 2º

*...
§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo.*

§ 6º Não se considera industrializado o produto relacionado na TIPI com notação "NT" (não-tributado).

*...
Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos 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):

a) produtos hortícolas:

*...
4 - endívia, erva-cidreira, erva-de-santa-maria, erva-doce, ervilha, escarola e espinafre;*

De acordo com os dispositivos da legislação acima reproduzidos, consideram-se produtos industrializados aqueles decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo, tais como: transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento e renovação ou recondicionamento.

Concordo com as informações do autuante de que, tendo a ervilha passado por um processo de beneficiamento, com desidratação, acondicionamento e embalagem para venda, enquadra-se no conceito de produto industrializado, conforme previsto no § 5º do art. 2º do RICMS-BA/97, ou seja a ervilha objeto da autuação fiscal não está enquadrada na condição de produto não tributado (NT). Infração subsistente.

Infração 04: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

O autuado reconhece como devida a exigência fiscal no valor de R\$ 21.148,59, referente aos seguintes produtos: ACHOC. PO NESCAU ACTIGEN; ALPISTE CAMPO BELO; CXA FERRAMENTA; MIST.BOLO; PAINCO CAMPO BELO e QUEIJO PARMESÃO. Impugna o valor de R\$ 47.505,43, apresentando os seguintes argumentos:

Quanto ao produto CONDIMENTO afirma que é um tempero natural indispensável ao preparo de alimentos, previstos no art. 14, inciso I, alínea “a”, itens 3, 4, 5, 11 e 16 do RICMS/BA, em consequência, goza do benefício de isenção do ICMS.

ERVILHA: alegou que goza do benefício de isenção do ICMS em razão de estar previsto no art. 14, inciso I, alínea “a”, itens 4, do RICMS/BA. Não é considerado um produto industrializado, conforme disciplina o art. 2º, §6º, do RICMS/1997.

BOMBA INSETICIDA: alegou que tem 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.

ARROZ PARA CÃES: afirmou que se encontra enquadrado no 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.

Disse que Leite Liq. Danoninho p/ Beber é um iogurte, listado no art. 353, II 3.3, do RICMS/BA - iogurtes - NCM 0403.10.00, ou seja, o mencionado produto está enquadrado no regime da substituição tributária.

PASTILHA: alegou que está listado no art. 353, II, 8.5, do RICMS/BA. Informa que o referido produto é comercializado na forma pronto para consumo, por conseguinte, está enquadrado no regime da substituição tributária.

Quanto aos produtos Balde e Porta Escova afirma que estão enquadrados no regime da substituição tributária, art. 353, II, item 40.1, do RICMS/BA.

Afirmou que LEITE EM PÓ tem base de cálculo reduzida em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento), nos termos do art. 87, XXI, do RICMS/BA.

Em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, o autuante informou que os condimentos não gozam do benefício de isenção do ICMS e a bomba inseticida tem uso doméstico, não guardando relação com equipamentos que gozam de benefícios na legislação do ICMS.

Sobre o arroz para consumo animal informa que não está contemplado pela redução da base de cálculo prevista no art. 78-A do RICMS-BA/97. Esclarece que a redução de 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 deve ser efetuada redução de base de cálculo se o arroz for destinado para consumo animal, a exemplo do arroz objeto da autuação.

Sobre o produto leite líquido danoninho para beber diz que não é um iogurte. Pastilha não guarda qualquer relação com os produtos descritos no art. 353, II, 8.5 do RICMS-BA. Também informa que balde NCM 3924.90.00 e porta escova NCM 3924.90.00 não guardam relação com as mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Em relação ao leite em pó diz que não se trata de puro leite em pó, porque em verdade se trata de outro produto, que tem leite em pó na sua formulação, e é denominado composto lácteo, NCM 1901.10.10. Informa que vinagre que tem sua base de cálculo reduzida, conforme definição do fabricante, e Agrin não é vinagre. Diante das explicações apresentadas, elabora novo Demonstrativo de Débito conforme planilhas às fls. 188 e 191 a 219 do PAF, ficando reduzido o débito originalmente apurado para R\$67.674,42.

Vale salientar que às fls. 221 a 224, o autuado foi intimado sobre o resultado da diligência fiscal, e foi concedido o prazo de dez dias para se manifestar, mas o deficiente não apresentou qualquer manifestação.

Em relação ao argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que as penalidades aplicadas no presente Auto de Infração são legalmente previstas para as irregularidades apuradas, não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do art.

167, I, do RPAF/99.

Relativamente à taxa SELIC, não obstante as alegações defensivas, a mencionada taxa é prevista no inciso II, do § 2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), valendo repetir que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Acato as conclusões do autuante e voto pela subsistência parcial desta infração, no valor total de R\$67.674,42, conforme demonstrativo de débito à fl. 188.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	1.207,57
02	PROCEDENTE	537,82
03	PROCEDENTE	144,82
04	PROCEDENTE EM PARTE	67.674,42
TOTAL	-	69.564,63

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs Recurso Voluntário, alegando, em relação à infração 2, que os produtos FEIJÃO CARIOCA CAMIL, FEIJÃO CARIOCA QUERO, FEIJÃO PRETO CAMIL e FEIJÃO PRETO QUERO (em embalagem Tetra Pak) são produtos industrializados, prontos para servir e serem consumidos pelo ser humano.

Diz que são acondicionados e comercializados em embalagens da indústria, estando sujeitos ao regime normal de tributação (NCM 2005.59.00), pois não se trata de feijão *in natura*, este sim isento do ICMS, nos termos do artigo 265, inciso II, alínea “c”, do RICMS/BA.

Quanto à infração 3, argumenta que o produto ervilha (NCM 0713.10) goza do benefício de isenção do ICMS previsto no artigo 14, inciso I, alínea “a”, item 4, do RICMS/BA.

Acrescenta que a ervilha não é considerada um produto industrializado, conforme a disciplina do artigo 2º, § 6º, do RICMS/BA.

No que tange à infração 4, diz que agiu de acordo com a legislação e a jurisprudência, alegando ainda o seguinte:

A) PRODUTOS ISENTOS OU COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO

1. CONDIMENTOS (coentro, erva-doce, folha de louro, orégano e salsa) – são temperos naturais indispensáveis ao preparo de alimentos e, de acordo com o artigo 14, inciso I, alínea “a”, itens 3, 4, 5, 11 e 16 do RICMS/97, gozam do benefício de isenção do ICMS;
2. ERVILHA - goza do benefício de isenção do ICMS previsto no artigo 14, inciso I, alínea “a”, item 4, do RICMS/97, não se caracterizando como produto industrializado, consoante a disciplina do artigo 2º, § 6º, do RICMS/97;
3. BOMBA INSETICIDA GUARANY 370ML - tem a base de cálculo reduzida de acordo com o artigo 77, inciso I, do RICMS/97, de forma que a carga tributária seja de 8,80%; por essa razão, diz que não há que se falar em diferença de pagamento de imposto;
4. ARROZ PARA CÃES – está elencado no artigo 78-A do RICMS/97, que trata da redução de base de cálculo de 100% nas operações com produtos agropecuários e produtos extrativos animais e vegetais, no qual se enquadra o produto arroz para consumo animal. Observa que “a legislação interna não disciplina que para fazer jus ao gozo da isenção fiscal o produto deve ser consumido por ser humano”. Cita o Acórdão JJF nº 0223-02/14 do CONSEF/BA;

B) PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM A FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA

Afirma que, na apuração do débito, o preposto fiscal não levou em consideração a situação tributária dos produtos abaixo descritos, assim como não concedeu o crédito fiscal:

1. LEITE LIQ. DANONINHO – o produto Leite Liq. Danoninho p/ Beber é um iogurte, listado no artigo 353, inciso II, item 3.3, do RICMS/97 como “iogurtes - NCM 0403.10.00” (substituição tributária). Na hipótese de ser mantida a imposição fiscal no valor de R\$1.310,65, requer a concessão do crédito do imposto de acordo com o valor das entradas dos produtos em seu estabelecimento;

2. PASTILHA - está listado no artigo 353, inciso II, item 8.5, do RICMS/97 (pastilha disqueti dori (exp)". Aduz que o produto é comercializado na forma "pronto para consumo" e, por conseguinte, está enquadrado no regime da substituição tributária. Na hipótese de ser mantida a exigência fiscal, requer o crédito do imposto de acordo com o valor das entradas do produto em seu estabelecimento;
3. BALDE e PORTA ESCOVA DE DENTE - estão enquadrados no regime da substituição tributária (artigo 353, inciso II, item 40.1, do RICMS/97), e, por tal motivo, devem ser excluídos do levantamento fiscal. Na hipótese de ser mantida a exigência fiscal, pede que o crédito do imposto seja concedido.

C) PRODUTOS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA

1. LEITE EM PÓ ITAMBÉ MODIFICADO PRECioso, LEITE EM P MOLICO ACTIFIBRAS, LEITE EM PÓ NAN 1 PRO, LEITE EM PÓ NAN 2 PRO, LEITE EM PÓ NESTLE MOD IDEAL, LEITE EM PÓ NESTOGENO 1 SEMESTRE, LEITE EM PÓ NESTOGENO 2 SEMESTRE, LEITE EM PÓ NINHO CRESC.3+ e LEITE EM PÓ NINHO CRESC. C. PREBIO – são produtos beneficiados com a base de cálculo reduzida em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, nos termos do artigo 87, inciso XXI, do RICMS/97. Entende que os produtos citados são tipos de leite em pó e, portanto, deve ser concedido o benefício fiscal.

Informa que, consoante a Nota Fiscal de nº 089.889, data de 24/11/08, emitida pela empresa NESTLÉ, a carga tributária do produto foi fixada em 7% em razão da redução da base de cálculo.

Acrescenta que, "*de acordo com as informações gerais colhidas no sitio do fabricante do produto, 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*", possuindo, assim, "*uma composição nutricional mais enriquecida e se destina a alimentar pessoas com determinadas necessidades nutricionais, de acordo com a avaliação de um profissional nutricionista*".

Prosegue dizendo que anexou aos autos as embalagens das mercadorias com as respectivas descrições dos ingredientes, "*a fim de elucidar o fato e, se chegar à conclusão de que o composto lácteo deve sim, ser beneficiado com a redução de base de cálculo do imposto*".

Observa que "*a semelhança dos produtos e o tratamento fiscal adotado pelo fabricante/fornecedor levou o Autuado na condição de adquirente e revendedor da mercadoria a acompanhar o mesmo procedimento fiscal de redução da base de cálculo do produto*". Lembra que as decisões deste CONSEF têm divergido "*no sentido de definir a melhor interpretação para a aplicação do dispositivo previsto na legislação interna, no que concerne a redução de base de cálculo do produto Leite em Pó (composto lácteo)*". Transcreve o voto vencido proferido no Acórdão da CJF nº 0289-13/13 para corroborar seu entendimento.

2. VINAGRE (AGRIN CASTELO BRANCO, AGRIN CASTELO TINTO, AGRIN MARATA BRANCO e AGRIN MARATA TINTO) - tem base de cálculo reduzida em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, nos termos do artigo 87, inciso XXXI, do RICMS/97.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade do imposto estadual, reproduzindo dispositivos da Constituição Federal e o posicionamento da doutrina e da jurisprudência.

Alega que as multas indicadas no lançamento de ofício são exorbitantes, pois "*inexistiu ilegalidade no procedimento adotado pelo contribuinte, de modo que a autuação é nula de pleno direito ou no mínimo improcedente, o que por si só, afasta a aplicação de qualquer multa/penalidade*".

Pelo princípio da eventualidade, alega que ocorreu "*inadequada capitulação da multa aplicável, porque, ainda que a autuação fosse mantida, a multa em questão é das mais graves previstas na legislação e inaplicável ao caso em testilha, bem como em razão do erro na consideração da tipificação legal*". Transcreve a doutrina a respeito.

Argumenta que a aplicação de juros com base na Selic é mais um abuso insanável, por ser inconstitucional e inaplicável para fins tributários, conforme a Decisão da 2ª Turma do Superior

Tribunal de Justiça que citou (RESP n.º 215.881/PR (DJU 19/06/2000)).

Aponta que “*de nada adianta a esfera administrativa insistir nesse entendimento, em face de gritante inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da SELIC*”.

Por fim, requer a improcedência dos itens impugnados, ou sucessivamente, que seja permitida a utilização de crédito fiscal sobre os produtos tributados à alíquota de 17% sem a concessão do crédito de imposto, na hipótese de ser mantida a exigência fiscal em discussão, bem como o cancelamento das penalidades.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte por não ter se conformado com a Decisão de primeiro grau concernente às imputações 2, 3 e 4 ora lançadas.

Inicialmente, verifico que o Auto de Infração foi lavrado de acordo com as formalidades extrínsecas e intrínsecas determinadas pela legislação, não havendo que se falar em declaração de nulidade, como requerido, *in passant*, pelo recorrente.

Na infração 2 o contribuinte foi acusado de ter deixado de efetuar o estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo.

O recorrente alegou que os produtos FEIJÃO CARIOLA CAMIL, FEIJÃO CARIOLA QUERO, FEIJÃO PRETO CAMIL e FEIJÃO PRETO QUERO (em embalagem Tetra Pak) são produtos industrializados, prontos para servir e serem consumidos pelo ser humano, não se tratando de feijão *in natura*, este sim, isento do ICMS, nos termos do artigo 265, inciso II, alínea “c”, do RICMS/BA.

O dispositivo citado pelo contribuinte (artigo 265, II, “c”) refere-se, na verdade, ao RICMS/12, o qual não é aplicável a esta autuação, uma vez que os fatos geradores ocorreram no exercício de 2011. Neste caso, deve ser observado o RICMS/97, que prevê, em seu artigo 78-A, que “*É reduzida em 100% (cem por cento) a base de cálculo das operações internas com arroz e feijão*”.

Ainda que estivesse comprovada a alegação recursal de que se trata de produto industrializado (o que não ocorreu), verifico, pela leitura do dispositivo regulamentar, que não há nenhuma distinção, para a concessão do benefício fiscal, entre feijão *in natura* e feijão industrializado e, dessa forma, o contribuinte deveria ter reduzido a base de cálculo nas operações de saídas internas e estornado o crédito fiscal oriundo das entradas da mercadoria. Ademais, saliento que também que não restou demonstrado nos autos que as saídas promovidas pelo recorrente foram mesmo tributadas pelo imposto estadual.

Há de se ressaltar, ainda, que o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabelece que, “*interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão de crédito tributário e outorga de isenção*” e, além disso, não se pode olvidar uma das regras basilares da hermenêutica retratada no brocado “*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*”, segundo o qual, onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir.

Assim está disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Em consequência, deve ser mantida a Decisão recorrida.

Na infração 3 foi lançado o tributo sob a acusação de uso de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro a dezembro de 2011.

O sujeito passivo argumentou que o produto ervilha (NCM 0713.10) goza do benefício de isenção do ICMS previsto no artigo 14, inciso I, alínea “a”, item 4, do RICMS/BA, por não ser considerado industrializado, conforme a disciplina do artigo 2º, § 6º, do RICMS/97.

O autuante, em sua informação fiscal, afirmou o seguinte:

*“Ocorre que para o produto ser enquadrado no § 6º do artigo segundo (RICMS/97), considerado não tributado na tabela do IPI, há de estar identificado com a nomenclatura (NT), essa condição tem que ser plenamente satisfeita, observem que na tabela do IPI, acima transcrita, o produto Ervilhas (*Pisum sativum*) não está classificado como não tributado (NT), a ervilha para semeadura sim, e as outras espécies de ervilhas também, vejam que o legislador grifou a espécie de ervilha e denominou o nome técnico para que não pairasse nenhuma dúvida.*

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.

Vide abaixo a descrição e nome técnico da referida ervilha:

Nome Técnico: *Pisum sativum*

Nomes Populares : Ervilha

Família : Angiospermae – Família Fabaceae

(...)

Descrição: Planta herbácea anual tipo trepadeira ou prostrada, caule flexível, folhas simples e flores características das leguminosas.

O fruto é um legume, também chamada de vagem, com sementes globosas, verdes, saborosas.

Tem ciclo de 70 dias na média e pode ser cultivada em quase todo o país.

Portanto, demonstrado está que a ervilha vendida pela Impugnante não está enquadrada na condição de produto não tributado (NT), pedimos pela manutenção da Infração”.

Para melhor compreensão, transcrevo a seguir os dispositivos do RICMS/97 que regulam a matéria:

Art. 2º.

(...)

§ 5º Para os efeitos deste regulamento, consideram-se produtos industrializados aqueles relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) (Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002), decorrentes de operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo.

§ 6º Não se considera industrializado o produto relacionado na TIPI com notação “NT” (não-tributado). (grifos não originais)

(...)

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

a) produtos hortícolas:

(...)

4 - endívia, erva-cidreira, erva-de-santa-maria, erva-doce, **ervilha**, escarola e espinafre; (grifo não original)

Além disso, a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), anexa ao Decreto Federal nº 8.544/15, apresenta a mercadoria “ERVILHA” em três grupos distintos de NCM: 07.08 (com a descrição “Legumes de vagem, com ou sem vagem, frescos ou refrigerados”); 07.10 (com a descrição “Produtos hortícolas, não cozidos ou cozidos em água ou vapor, congelados”); e 07.13 (com a descrição “Legumes de vagem, secos, em grão, mesmo pelados ou partidos”), como a seguir transcrito:

TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI)

NCM	DESCRÍÇÃO	ALÍQUOTA (%)
07.08	Legumes de vagem, com ou sem vagem, frescos ou refrigerados.	
0708.10.00	- Ervilhas (<i>Pisum sativum</i>)	NT
0708.20.00	- Feijões (<i>Vigna spp.</i> , <i>Phaseolus spp.</i>)	NT
0708.90.00	- Outros legumes de vagem	NT

07.10	Produtos hortícolas, não cozidos ou cozidos em água ou vapor, congelados.	
0710.10.00	- Batatas	NT
0710.2	- Legumes de vagem, com ou sem vagem:	
0710.21.00	-- Ervilhas (<i>Pisum sativum</i>)	NT
0710.22.00	-- Feijões (<i>Vigna spp.</i> , <i>Phaseolus spp.</i>)	NT
0710.29.00	-- Outros	NT
0710.30.00	- Espinafres, espinafres-da-nova-zelândia e espinafres gigantes	NT
0710.40.00	- Milho doce	0
0710.80.00	- Outros produtos hortícolas	NT
0710.90.00	- Misturas de produtos hortícolas	NT
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

De acordo com a informação do próprio autuante (reproduzida acima), a ervilha objeto da autuação “*passou por um processo de industrialização dito beneficiamento, com as seguintes fases: Secagem (desidratação), partilha, acondicionamento e embalagem para venda*”, o que significa dizer que se trata de “**ervilhas secas, em grão**”, enquadradas, portanto, na NCM 0713.10.90 (Outras), uma vez que não se destinam à semeadura, mas ao consumo humano.

Como se percebe no campo “Alíquota” da Tabela do IPI reproduzida neste voto, as letras NT (Não Tributado) foram inseridas na linha referente ao NCM 0713.10.90 (Outras), o que significa dizer que, de acordo com a legislação do ICMS (artigo 2º, § 6º) a mercadoria não pode ser considerada industrializada.

Em consequência, deve ser aplicado o disposto no artigo 14, inciso I, alínea “a”, item 4, do RICMS/97 que prevê a isenção do ICMS nas operações internas e interestaduais, exceto se destinados à industrialização, de ervilha “em estado natural, resfriada ou congelada”.

Reforça este entendimento o fato de que, mesmo que as ervilhas fossem cozidas em água ou vapor e congeladas, ainda assim seriam não consideradas não industrializadas pela legislação do IPI e, em decorrência, consideradas em estado natural à luz do RICMS/97 (artigo 2º, § 6º).

Pelo exposto, deve ser alterada a Decisão recorrida para excluir, da infração 3, o valor de R\$37,43 relativo ao produto Ervilha, remanescendo o débito abaixo indicado:

MÊS	ICMS DEVIDO
jan/11	13,79
fev/11	6,85
mar/11	5,60
abr/11	4,45
mai/11	2,14
jun/11	6,76
jul/11	3,31
ago/11	12,47
set/11	6,00
out/11	30,24
nov/11	7,68
dez/11	8,13
TOTAL	107,42

Na infração 4 também foi lançado o ICMS sob a acusação de uso de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro a dezembro de 2011.

O recorrente disse que agiu em consonância com a legislação vigente, alegando ainda o seguinte:

CONDIMENTOS (coentro, erva-doce, folha de louro, orégano e salsa) – disse que são temperos naturais indispensáveis ao preparo de alimentos e, de acordo com o artigo 14, inciso I, alínea “a”, itens 3, 4, 5, 11 e 16 do RICMS/97, gozam do benefício de isenção do ICMS.

Na Tabela de Incidência do IPI os itens coentro, erva-doce, folha de louro, orégano e salsa, **na forma de sementes ou em pó**, aparecem com a alíquota “zero”, e não com a anotação de “Não

Tributados”, o que significa dizer que são produtos tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, mas com a alíquota reduzida a zero. Esse fato, por si só, já comprova que, à luz do imposto federal, devem ser considerados como produtos industrializados, como se observa a seguir:

TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI)

NCM	Descrição	Alíquota (%)
09.09	Sementes de anis (erva-doce), badiana (anis-estrelado), funcho, coentro, cominho ou alcaravia; bagas de zimbro.	
0909.2	- Sementes de coentro:	
0909.21.00	-- Não trituradas nem em pó	0
0909.22.00	-- Trituradas ou em pó	0
0909.3	- Sementes de cominho:	
0909.31.00	-- Não trituradas nem em pó	0
0909.32.00	-- Trituradas ou em pó	0
0909.6	- Sementes de anis (erva-doce), badiana (anis-estrelado), funcho ou alcaravia; bagas de zimbro:	
0909.61	-- Não trituradas nem em pó	
0909.61.10	De anis (erva-doce)	0
0909.61.20	De badiana (anis-estrelado)	0
0909.61.90	Outras	0
0909.62	-- Trituradas ou em pó	
0909.62.10	De anis (erva-doce)	0
0909.62.20	De badiana (anis-estrelado)	0
0909.62.90	Outras	0
09.10	Gengibre, açafrão, açafrão-da-terra, tomilho, louro, caril e outras especiarias.	
0910.1	- Gengibre:	
0910.11.00	-- Não triturado nem em pó	0
0910.12.00	-- Triturado ou em pó	0
0910.20.00	- Açafrão	0
0910.30.00	- Açafrão-da-terra	0
0910.9	- Outras especiarias:	
0910.91.00	-- Misturas mencionadas na Nota 1 b) do presente Capítulo	0
0910.99.00	-- Outras	0

O artigo 14 do RICMS/97, por sua vez, prevê a isenção do ICMS nas saídas internas e interestaduais de coentro, erva-doce, folha de louro, orégano e salsa, mas “*em estado natural, resfriados ou congelados*”, enquanto que os produtos objeto desta autuação passaram pelos processos de secagem das sementes e embalagem, concluindo-se, assim, que não estão beneficiados com a isenção do imposto estadual.

Veja-se a legislação citada:

Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos 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 Convs. ICMS 94/05):

a) produtos hortícolas:

(...)

3 - cacateira, cambuquira, camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, cogumelo, couve e couve-flor;

4 - endívia, erva-cidreira, erva-de-santa-maria, erva-doce, ervilha, escarola e espinafre;

5 - folhas usadas na alimentação humana, e funcho;

(...)

11 - macaxeira, mandioca, manjericão, manjerona, maxixe, milho verde, moranga e mostarda;

(...)

16 - salsa, salsão e segurelha;

Acrescente-se que o Decreto nº 7.212/10, que regulamentou a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (vigente à época dos fatos geradores), estabelecia o seguinte, em seu artigo 2º e seu parágrafo único:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI** (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na **TIPI**, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

Em conclusão, deve ser mantida a Decisão recorrida neste item.

ERVILHA – afirmou que o produto goza do benefício de isenção do ICMS previsto no artigo 14, inciso I, alínea “a”, item 4, do RICMS/97, não se caracterizando como produto industrializado, consoante a disciplina do artigo 2º, §6º, do RICMS/97.

Sobre este item, remeto às considerações feitas neste voto quando da análise da infração 3, em que conclui pela exclusão do produto Ervilha. Pelas mesmas razões, deve ser retirado o produto também da infração 4, por incidir o benefício da isenção do ICMS.

Entretanto, da análise da planilha apensada às fls. 180 a 220 após diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, verifico que o próprio autuante já havia excluído o produto Ervilha desta infração antes de proferida a Decisão recorrida.

BOMBA INSETICIDA GUARANY 370ML – assegurou que tem a base de cálculo reduzida, de acordo com o artigo 77, inciso I, do RICMS/97, e, por essa razão, não há que se falar em diferença de pagamento de imposto, ao que o autuante rebateu aduzindo que se trata de produto doméstico, não alcançado pelo benefício fiscal.

O RICMS/97, em seu artigo 77, inciso I, apresentava a seguinte redação:

Art. 77. É reduzida a base de cálculo das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:

I - até 31/12/12, relacionados no anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80 % (oito inteiros e oitenta centésimos por cento);

II - até 31/12/12, relacionados no anexo II do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 5,60 % (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), exceto nas saídas interestaduais destinadas a contribuinte, cuja redução será de forma que a carga tributária seja equivalente a 7,0 % (sete por cento);

O Convênio ICMS 52/91 prevê nas Cláusulas primeira e segunda o seguinte:

Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos **industriais** arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir: (grifo não original)

Cláusula segunda Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no Anexo II deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

ANEXO II
(CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 52/91)
MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS

ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
10	APARELHOS MECÂNICOS (MESMO MANUAIS) PARA PROJETAR, DISPERSAR OU PULVERIZAR LÍQUIDOS OU PÓS	
10.1	Aparelho para projetar, dispersar ou pulverizar fungicidas, inseticidas e outros produtos para combate a pragas, de uso agrícola, manuais	8424.81.11
10.2	Outros aparelhos para projetar, dispersar ou pulverizar fungicidas, inseticidas e outros produtos para combate a pragas, de uso agrícola	8424.81.19

O recorrente não indicou em apelo recursal sequer a NCM/SH do produto “bomba inseticida Guarany 370 ml”, e muito menos comprovou que se trata de aparelho destinado a uso agrícola.

Como a bomba inseticida vem encartada numa embalagem de apenas 370 ml, tudo leva a crer que se trata realmente de um aparelho para uso doméstico, não se caracterizando, destarte, como um equipamento industrial ou de uso agrícola (objeto da previsão do Convênio ICMS 52/91), a não ser

que o recorrente tivesse trazido provas do contrário, o que não ocorreu.

Mantida a Decisão recorrida neste item.

ARROZ PARA CÃES – informou que está elencado no artigo 78-A do RICMS/97, que trata da redução de base de cálculo em 100% nas operações com produtos agropecuários e produtos extractivos animais e vegetais, observando que “*a legislação interna não disciplina que para fazer jus ao gozo da isenção fiscal o produto deve ser consumido por ser humano*”.

O artigo 78-A do RICMS/97 determinava que “*É reduzida em 100% (cem por cento) a base de cálculo das operações internas com arroz e feijão*”.

O produto Arroz está inserido na Tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul no Capítulo 10 – Cereais –, na NCM/SH a seguir indicada, não havendo nenhuma distinção entre o alimento destinado aos humanos e aos animais:

NCM	DESCRÍÇÃO	TEC (%)
10.06	Arroz.	
1006.10	- Arroz com casca (arroz paddy)	
1006.10.10	Para semeadura	0
1006.10.9	Outros	
1006.10.91	Parboilizado	10
1006.10.92	Não parboilizado	10
1006.20	- Arroz descascado (arroz cargo ou castanho)	
1006.20.10	Parboilizado	10
1006.20.20	Não parboilizado	10
1006.30	- Arroz semibranqueado ou branqueado, mesmo polido ou brunido	
1006.30.1	Parboilizado	
1006.30.11	Polido ou brunido	12
1006.30.19	Outros	10
1006.30.2	Não parboilizado	
1006.30.21	Polido ou brunido	12
1006.30.29	Outros	10
1006.40.00	- Arroz quebrado	10

Sendo assim, entendo que a interpretação dada ao dispositivo regulamentar, na análise feita neste voto em relação à infração 2, deve ser a mesma neste item do lançamento.

Do mesmo modo que acontecia com o feijão *in natura* ou pronto para consumo, também não havia nenhuma distinção legal, para o efeito de concessão do benefício fiscal de redução de base de cálculo, entre o arroz para consumo humano e o arroz para uso animal, ainda que essa possa ter sido a intenção do legislador, a não ser que restasse comprovado pela fiscalização que não se tratava realmente de arroz, mas de produto distinto, o que não ocorreu nos presentes autos.

Há de se ressaltar, a esse respeito, que o artigo 111 do Código Tributário Nacional estabelece que, “*interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão de crédito tributário e outorga de isenção*” e, além disso, não se pode olvidar uma das regras basilares da hermenêutica retratada no brocado “*ubi lex non distinguir, nec nos distinguere debemus*”, segundo o qual onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir.

Assim está disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

Em consequência, deve ser retirado o Arroz para Cães da infração 4, por incidir o benefício da redução de 100% da base de cálculo.

LEITE LIQ. DANONINHO PARA BEBER – disse que se trata de um iogurte, listado no artigo 353, inciso II, item 3.3, do RICMS/97 como “iogurtes - NCM 0403.10.00” (substituição tributária).

O preposto fiscal contradisse a alegação do autuado informando que se trata de bebida láctea e não iogurte, conforme se verifica no site do próprio fabricante na Internet.

Efetivamente, constato, no sítio da empresa Danone (<http://maes.danoninho.com.br/informacao>

nutricional.html#!dino-arena-100g), que o produto Danoninho para beber não é um iogurte, mas uma bebida láctea composta dos seguintes ingredientes: “*LEITE INTEGRAL E/OU LEITE INTEGRAL RECONSTITUÍDO, AÇÚCAR, PERMEADO DE SORO DE LEITE RECONSTITUÍDO, PREPARADO DE MORANGO (AÇÚCAR, ÁGUA, FOSFATO TRICÁLCICO, POLPA DE MORANGO SEM SEMENTE, AMIDO MODIFICADO, ZINCO, FERRO, VITAMINAS E E D, CORANTE NATURAL CARMIM, ACIDULANTE ÁCIDO CÍTRICO, AROMATIZANTES, CONSERVADOR SORBATO DE POTÁSSIO E ESPESSANTES CARBOXIMETILCELULOSE, GOMA XANTANA E GOMA CARRAGENA), AMIDO MODIFICADO, SORO DE LEITE EM PÓ E FERMENTO LÁCTEO. LEITE INTEGRAL E/OU LEITE INTEGRAL RECONSTITUÍDO, AÇÚCAR, PERMEADO DE SORO DE LEITE RECONSTITUÍDO, PREPARADO DE MORANGO (AÇÚCAR, ÁGUA, FOSFATO TRICÁLCICO, POLPA DE MORANGO SEM SEMENTE, AMIDO MODIFICADO, ZINCO, FERRO, VITAMINAS E E D, CORANTE NATURAL CARMIM, ACIDULANTE ÁCIDO CÍTRICO, AROMATIZANTES, CONSERVADOR SORBATO DE POTÁSSIO E ESPESSANTES CARBOXIMETILCELULOSE, GOMA XANTANA E GOMA CARRAGENA), AMIDO MODIFICADO, SORO DE LEITE EM PÓ E FERMENTO LÁCTEO*”.

Como resultado, concluo que o produto se trata de bebida láctea e não iogurte e, portanto, não se encontrava enquadrado na substituição tributária. Mantida a Decisão recorrida relativamente a este item.

PASTILHA DISQUETI DORI (EXP) – o contribuinte afirmou que o produto é comercializado na forma “pronto para consumo” e, por conseguinte, está enquadrado no regime da substituição tributária (artigo 353, inciso II, item 8.5, do RICMS/97).

O RICMS/97, em seu artigo 353, inciso II, item 8.5, previa o seguinte:

Art. 353 ...

(...)

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 confeitoraria, 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; (grifos não originais)

A Tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado assim dispõe:

NCM	DESCRÍÇÃO	TEC (%)
17.04	Produtos de confeitoraria sem cacau (incluindo o chocolate branco).	
1704.10.00	- Gomas de mascar, mesmo revestidas de açúcar	20
1704.90	- Outros	
1704.90.10	Chocolate branco	20
1704.90.20	Caramelos, confeitos, drops, pastilhas, e produtos semelhantes	20
1704.90.90	Outros	20
18.06	Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.	
1806.10.00	- Cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes	18
1806.20.00	- Outras preparações em blocos ou em barras, com peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg	18
1806.3	- Outros, em tabletes, barras e paus:	
1806.31	-- Recheados	
1806.31.10	Chocolate	20
1806.31.20	Outras preparações	20
1806.32	-- Não recheados	
1806.32.10	Chocolate	20
1806.32.20	Outras preparações	20
1806.90.00	- Outros	20

Em visita ao site da empresa fabricante do produto (a empresa DORI - <http://www.dori.com.br/marcas/disqueti>), constatei que se trata de confeitos de chocolate classificados na NCM/SH 1806.90.00, estando enquadrados na substituição tributária no item 8.5 do inciso II do artigo 353 do RICMS/97.

Em conclusão, deve ser retirado, da infração 4, o produto “Pastilha disqueti Dori”.

BALDE e PORTA ESCOVA DE DENTE (NCM 39249000) – acorde o autuado, estão enquadrados no regime da substituição tributária (artigo 353, inciso II, item 40.1, do RICMS/BA) e, por tal motivo, devem ser excluídos do levantamento fiscal.

O autuante, em sua informação fiscal, manifestou a opinião de que “*a intenção do legislador foi colocar na Substituição Tributária os materiais de construção e os artefatos de higiene e toucador utilizados pela Indústria da Construção civil como: porta toalhas, porta papel higiênico, porta sabonetes, porta shampoo e toucadores em geral*” e, dessa maneira, “*o referido porta escova dental nada tem a ver com os acessórios de banheiro, é na verdade, objeto de uso pessoal, para guarda de escovas dentais, possibilitando transportá-las em viagens ou até mesmo guardá-las em banheiros, lavabos e nécessaire*”.

O RICMS/97, em seu artigo 353, inciso II, item 40.1, previa o seguinte:

Art. 353 ...

(...)

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

(...)

40 - os seguintes materiais de construção:

40.1 - materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno listados nos itens 1 a 38 e 44 a 91 do Anexo Único do Protocolo ICMS 104/09; (grifos não originais)

O Protocolo ICMS 104/09, por outro lado, tem a seguinte dicção:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste Protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado - NCM / SH , destinadas ao Estado da Bahia ou ao Estado de São Paulo, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

(...)

ANEXO ÚNICO

ITEM	DESCRÍÇÃO DAS MERCADORIAS	NCM/SH
12	Artefatos de higiene/toucador de plástico	39.24

A Tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado assim dispõe:

NCM	DESCRÍÇÃO	TEC (%)
39.24	Serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos.	
3924.10.00	- Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha	18
3924.90.00	- Outros	18

Pela análise da legislação, percebe-se que, para definir se os produtos “Balde” e “Porta Escova de Dente” estão, ou não, enquadrados na substituição tributária, faz-se necessário definir os que são “artefatos de higiene ou de toucador”.

A esse respeito, valho-me da Resposta à Consulta nº 124/2011 formulada pela COPAT da Receita Federal do Brasil que, embora se referindo a mercadorias diferentes (cortinas de box e tapetes de box), apresenta elementos valiosos para a resolução deste processo administrativo fiscal.

Transcrevo abaixo alguns excertos da referida Consulta:

CONSULTA Nº 124/2011

(...)

03 – FUNDAMENTAÇÃO E RESPOSTA

Incialmente cabe analisar a descrição dos produtos e o correspondente código na NCM/SH dos produtos em ACÓRDÃO CJF Nº 0001-12/17

relação aos quais há dúvidas quanto à sujeição ao regime da substituição tributária, quais sejam, tapetes e cortinas de Box, em PVC, classificados na NCM 3924.90.00.

Na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM , tem-se:

39.24	Serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos.
3924.10.00	-Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha
3924.90.00	-Outros

O artigo 37, II, da Lei 10.297/96 atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido, na condição de substituto tributário, ao estabelecimento que as houver produzido, ao importador, ao atacadista ou ao distribuidor, em relação às operações com as mercadorias relacionadas na Seção XLIX do Anexo Único da mesma lei. Entre os produtos relacionados no referido Anexo Único, estão os artefatos de toucador de plástico.

Por sua vez, estabelece o Anexo 3 do RICMS/SC, nos artigos 11 e 227, que a substituição tributária aplica-se aos produtos materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, relacionados no Anexo 1, Seção XLIX:

Art. 11. Será atribuída ao fabricante, ao atacadista, ao distribuidor, ao importador, ao arrematante de mercadoria importada e apreendida ou ao depositário a qualquer título, na condição de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes até a praticada pelo comerciante varejista com as seguintes mercadorias, na forma e nos casos previstos no Capítulo IV:

XXXIII - materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, relacionados no Anexo 1, Seção XLIX (Protocolo ICMS 196/09);

Art. 227. Nas operações internas e interestaduais destinadas a este Estado com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno relacionadas no Anexo 1, Seção XLIX, ficam responsáveis pelo recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes ou de entrada no estabelecimento destinatário para o ativo permanente ou para uso ou consumo:

I - o estabelecimento industrial fabricante ou importador;

II - qualquer outro estabelecimento, sito em outra unidade da Federação, nas operações com destinatários localizados neste Estado.

No RICMS/SC, Anexo 1, Seção XLIX , apura-se que estão sujeitos ao regime da substituição tributária, os produtos descritos na Seção XLIX do referido Anexo:

Seção XLIX

*Lista de Materiais de Construção, Acabamento, Bricolagem ou Adorno
(Anexo 3, arts. 227 a 229)*

(Protocolo ICMS 196/09 e 181/10)

10	39.24	Artefatos de higiene / toucador de plástico	52
----	-------	---	----

Como já decidido em várias consultas a esta Comissão, a identificação das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária compreende uma dupla identificação: o código na Nomenclatura Comum do Mercosul – Sistema Harmonizado – NCM/SH do produto e também a sua respectiva descrição. A aplicação do regime de substituição tributária no Estado de Santa Catarina restringe-se às mercadorias que se enquadrem, cumulativamente, na descrição e na Nomenclatura Comum do Mercosul– Sistema Harmonizado – NCM/SH, no caso concreto, as descritas na Seção XLIX do Anexo 1 do RICMS/SC.

Registre-se, ainda que a correta classificação e enquadramento dos produtos na NCM/SH é responsabilidade do contribuinte e, em caso de dúvidas sobre a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, a competência para responder consultas é da Secretaria da Receita Federal (SRF), por intermédio da Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro e da Superintendência Regional da Receita Federal.

No que diz respeito aos questionamentos da conselente quanto ao fato de que as cortinas de Box e os tapetes destinados ao uso em Box estarem ou não abrangidos pelo referido regime note-se, inicialmente, que das mercadorias classificadas na NCM/SH 39.24, que abrange os serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos, somente estão sujeitos os artefatos de higiene/ toucador de plástico.

A palavra “toucador”, segundo o Dicionário Michaelis, significa: “1- Aquele que touca. 2- Espécie de mesa com um espelho e tudo o que é necessário para pentear e toucar. 3- Compartimento anexo ao dormitório, destinado a acomodar guarda-roupa, penteadeira etc.; quarto de vestir. 4 Touca em que as mulheres envolvem o cabelo, ao deitar-se.

Porém, contextualizando a leitura, pode-se concluir que a palavra “toucador” foi empregada na NCM com o sentido de banho. Assim, os produtos classificados na NCM 3924, referem-se aos artefatos de higiene/banho de plástico.

Com base nos argumentos acima expostos, proponho que se responda à consulente que às operações com tapetes de PVC, destinados a uso em Box e de cortinas de PVC, destinados ao uso em Box, classificados na posição 39.24.90.00 da NCM/SH, aplica-se o regime da substituição tributária.

É o Parecer que submeto à elevada apreciação da Comissão Permanente de Assuntos Tributários”.

(grifos não originais)

Especificamente em relação à **capa para escova dental** (produto assemelhado ao porta-escova dental), foi exarada, pela COANA da Receita Federal do Brasil, a Solução de Consulta nº 62/16, classificando o produto na NCM/SH 3924.90.00, como a seguir reproduzido:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COANA Nº 62, DE 19 DE ABRIL DE 2016

(Publicado(a) no DOU de 06/06/2016, seção 1, pág. 23)

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código NCM 3924.90.00 Capa para proteger as cerdas (cabeça) da escova dental, de plástico (PP e PVC), na forma de um gatinho, acondicionada em blíster.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 39.24), RGI/SH 6 (texto da subposição 3924.90) da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 2011 com alterações posteriores, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, com alterações posteriores.

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: Código NCM 3924.90.00 Capa para proteger as cerdas (cabeça) da escova dental, de plástico (PP e PVC), na forma de um gatinho, acondicionada em blíster. (grifos não originais)

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH 1 (texto da posição 39.24), RGI/SH 6 (texto da subposição 3924.90) da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94, de 2011 com alterações posteriores, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, com alterações posteriores.

LUIZ HENRIQUE DOMINGUES

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

Presidente da 4ª Turma

Concluo, dessa forma, que o produto “Balde”, classificado na NCM/SH no subitem 3924.9000 se insere no conceito de artefatos de plástico de higiene ou toucador (banho).

O mesmo acontece com o produto “Porta escova dental”, como se pode depreender da leitura da Solução de Consulta nº 62/16 emitida pelo órgão competente, para efetuar a classificação de mercadorias na Tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul, pois está classificado na NCM 3924.9000, uma vez que é fabricado em material plástico e é destinado à higiene, enquadrando-se, portanto, na substituição tributária.

Como resultado, devem ser retirados, da infração 4, os produtos “Balde” e “Porta escova dental”.

LEITE EM PÓ ITAMBÉ MODIFICADO PRECIOSO, LEITE EM PÓ MOLICO ACTIFIBRAS, LEITE EM PÓ NAN 1 PRO, LEITE EM PÓ NAN 2 PRO, LEITE EM PÓ NESTLE MOD IDEAL, LEITE EM PÓ NESTOGENO 1 SEMESTRE, LEITE EM PÓ NESTOGENO 2 SEMESTRE, LEITE EM PÓ NINHO CRESC. 3+ e LEITE EM PÓ NINHO CRESC. C. PREBIO

O contribuinte entende que, apesar de se tratar de compostos lácteos, os produtos acima mencionados devem ser beneficiados com a redução de base de cálculo estabelecida no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/97, por se tratar alguns tipos de leite em pó.

Todavia não é este o posicionamento majoritário deste CONSEF, conforme se extrai da leitura dos Acórdãos CJF nºs 0244-11/16, 0221-11/16, 0218-12/16 e 0041-11/16A.

Reproduzo abaixo o teor do voto vencedor proferido pelo Conselheiro Luiz Alberto Amaral no Acórdão nº 0146-11/16, que espelha bem o entendimento atualmente assentado, ainda que não unânime desta Corte Administrativa:

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar a minha divergência, nos termos postos a seguir.

É importante destacar que a função do aplicador do direito é atribuir um sentido válido (entre outros) ao texto normativo, 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/12, 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 transrito.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...
XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento) (Redação originária, efeitos até 31/07/13);
....”

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 princípio da informação, previsto no Código de Defesa do Consumidor.

A distinção está evidenciada ademais pela alteração promovida no inciso XXV citado, pois a partir de agosto de 2013 o texto regulamentar passou a prever o composto lácteo, acréscimo que não se faria necessário se se tratasse de mercadoria “praticamente idêntica”, como sustenta a recorrente.

Ora, a alíquota reduzida para o leite em pó é regra que materializa uma política tributária seletiva, 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 interpretanda requer uma visão conservadora do seu conteúdo.

Ademais, 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 268, Inciso XXV, do RICMS/2012 até 31/07/2013, conforme Acórdãos JJF nºs 0132-02/15 e 0112-05/15, confirmados, em segunda instância, pelos Acórdãos CJF nºs 0347-11/15 e 0408-12/15.

Ora, não tendo sido contemplado com o benefício fiscal citado, não há motivos para que se proceda ao cálculo da proporcionalidade, pois todas as saídas são tributadas à alíquota de 17%. Não há reparo a ser feito à Decisão de piso.

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

Em conclusão, fica mantida a Decisão recorrida neste item.

AGRIN CASTELO BRANCO, AGRIN CASTELO TINTO, AGRIN MARATA BRANCO e AGRIN MARATA TINTO

O autuado alegou que se trata de **vinagre** e, portanto, encontra-se beneficiado com a redução de base de cálculo em 58,825%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, nos termos do artigo 87, inciso XXXI, do RICMS/97, que possuía a seguinte dicção:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)
XXXI - das operações internas com vinagre, charque e margarina, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (sete por cento).

O produto vinagre está incluído no Capítulo 22 da Tabela de Nomenclatura Comum do Mercosul como “bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres” na seguinte classificação:

NCM	DESCRIÇÃO	TEC (%)
2209.00.00	Vinagres e seus sucedâneos obtidos a partir do ácido acético, para usos alimentares.	20

O autuante apresentou, em sua informação fiscal, diversas considerações sobre a matéria, como a ACÓRDÃO CJF Nº 0001-12/17

seguir transrito:

"Para que não pare mais nenhuma dúvida, verifique-se a definição dada pelo Ministério da Agricultura, através da Instrução Normativa nº 36 de 14/10/99, que define o que é Agrim e o que é Vinagre.

"O vinagre é uma solução diluída de ácido acético, elaborada de dois processos consecutivos: a fermentação alcoólica, representada pela conversão de açúcar em etanol (álcool) e da fermentação acética, que corresponde à transformação do álcool em ácido acético por determinadas bactérias, conferindo o gosto característico de produto, conforme reação: CH₃CH₂OH CH₃CHO CH₃CH(OH)₂ CH₃COOH etanol álcool acetaldeído hidrato de aldeído ácido sidrogenase acetaldeído desidrogenase acético"

O mercado de vinagres no Brasil está passando por profundas modificações, conforme Instrução Normativa nº 36 de 14/10/99 do Ministério da Agricultura, onde se determina que somente se pode denominar de VINAGRE, o que realmente for produzido exclusivamente a partir de 100% de fermentados de uva (vinho tinto ou branco), 100% de fermentado de frutas (maçã, limão, acerola, etc), 100% de fermentado de cereais (arroz, trigo, etc) ou 100% de fermentado de cana de açúcar (álcool).

Portanto, o produto que não estiver de acordo com esta portaria, recebe a denominação de AGRIM, que é um fermentado químico de álcool com vinho, isto é, sua composição surge a partir de percentuais variável de álcool e vinho, que normalmente é composto de 90% de álcool e 10% de vinho, cujos preços nas prateleiras dos supermercados variam a valores mais baixos que o vinagre.

Assim, demonstrado está, que o Agrim não é vinagre, portanto, não há que se reduzir sua base de cálculo, pedimos pela manutenção da infração".

Com o objetivo de obter um conhecimento mais aprofundado sobre o assunto, realizei consulta à legislação federal regente, como a seguir explanado.

A Instrução Normativa nº 36, de 14/10/99, do Ministério da Agricultura, que aprovou o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Fermentados Acéticos, vigeu até 04 de abril de 2012, quando foi revogada pela Instrução Normativa nº 6, de 03/04/12, e dispunha da seguinte maneira:

O SECRETARIO DE DEFESA AGROPECUÁRIA DO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 83, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria, aprovado pela Portaria Ministerial nº 574, de 8 de dezembro de 1998, tendo em vista o disposto no art.159, incisos I, alínea "a" e 11, do Regulamento da Lei nº 8.918, de 14 de julho de 1994, aprovado pelo Decreto nº 2.314, de 4 de setembro de 1997, e o que consta do Processo nº 21000.007023/98-01, resolve:

Art. 1º Aprovar o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Fermentados Acéticos, conforme consta do Anexo desta Instrução Normativa.

(...)

REGULAMENTO TÉCNICO PARA FIXAÇÃO DOS PADRÕES DE IDENTIDADE E QUALIDADE PARA FERMENTADOS ACÉTICOS

1. ALCANCE

1.1. Objetivo: Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade a que deverão observar os Fermentados Acéticos.

(...)

2. DESCRIÇÃO

2.1. Definição

2.1.1. Fermentado acético é o produto obtido da fermentação acética do fermentado alcoólico de mosto de frutas, cereais ou de outros vegetais, de mel, ou da mistura de vegetais, ou ainda da mistura hidroalcoólica, devendo apresentar acidez volátil mínima de 4,0 (quatro) gramas por 100 mililitros, expressa em ácido acético, podendo ser adicionado de vegetais, partes de vegetais ou extratos vegetais aromáticos ou de sucos, aromas naturais ou condimentos.

(...)

Diferentemente do que foi informado pelo preposto fiscal, a Instrução Normativa nº 4, de 05/02/01, que aprovou a Metodologia de Análise da Razão Isotópica ¹³C/ ¹²C em Produtos e Subprodutos das Plantas do Ciclo Fotossintético C₃ e C₄, é que definiu o termo "AGRIN" da seguinte forma:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 4, DE 5 DE FEVEREIRO DE 2001

O SECRETÁRIO DE DEFESA AGROPECUÁRIA DO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 83, inciso IV, do Regimento Interno desta Secretaria, aprovado pela Portaria Ministerial nº 574, de 8 de dezembro de 1998, e o que consta do Processo nº

21000.000328/2000 - 12, resolve:

Art. 1º Aprovar a Metodologia de Análise da Razão Isotópica $^{13}\text{C}/^{12}\text{C}$ em Produtos e Subprodutos das Plantas do Ciclo Fotossintético C_3 e C_4 em conformidade com o anexo desta Instrução Normativa.

(...)

ANEXO

METODOLOGIA DE ANÁLISE DA RAZÃO ISOTÓPICA $^{13}\text{C}/^{12}\text{C}$ EM PRODUTOS E SUBPRODUTOS DAS PLANTAS DO CICLO FOTOSSINTÉTICO C_3 E C_4

(...)

5. Retas padrões

5.1. Vinhos é derivados

- Padrão de vinho

Mistura proporcional de vinhos puros, destilados, das diversas variedades nacionais: $d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (vinho) = $(-27,86 \pm 0,20)\%$;

• Padrão de açúcar da cana-de-açúcar:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (açúcar) = $(-11,46 \pm 0,20)\%$;

- Reta padrão:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (vinho, açúcar) = $-11,46 - 0,163867(x)$; $R^2 = 99,9\%$, na qual (x) reflete o grau de pureza (% C_3) da amostra analisada.

5.2 Fermentados de maçã e derivados

- Padrão de fermentado de maçã

Mistura proporcional de fermentados de maçãs puros, destilados, das diversas variedades nacionais:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (maçã) = $(-27,42 \pm 0,02)\%$;

• Padrão de açúcar da cana-de-açúcar:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (açúcar) = $(-11,46 \pm 0,20)\%$;

- Reta padrão:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (maçã, açúcar) = $-11,46 - 0,1596(x)$; $R^2 = 100\%$, na qual (x) reflete o grau de pureza (% C_3) da amostra analisada.

5.3 Fermentado de arroz e derivados

- Padrão de fermentado de arroz

Valor médio da mistura de vinagres de arroz puros, destilados, das diversas variedades nacionais:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (arroz) = $(-27,60 \pm 0,18)\%$;

- Padrão de vinagre de álcool

Valor médio da mistura de vinagres de álcool puro, destilados, das diversas variedades nacionais:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (vinagre de álcool) = $(-13,28 \pm 0,14)\%$;

- Reta padrão:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (arroz, vinagre de álcool) = $(-13,14 - 0,1428(x))$; $R^2 = 99,8\%$, na qual (x) reflete o grau de pureza (% C_3) da amostra analisada.

5.4-Agrin

- Agrin: marca fantasia de uma mistura composta por 90% de fermentado acético de álcool e 10% de fermentado acético de vinho tinto ou branco, puro, com acidez acética volátil mínima de 4,0 g/100 ml.

- Padrão de vinagre de álcool

Valor médio da mistura de vinagres de álcool puros, destilados, das diversas variedades nacionais:

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (vinagre de álcool) = $(-13,28 \pm 0,14)\%$;

- Padrão de vinagre de vinho

Valor médio da mistura de vinagres de vinhos, destilados, das diversas variedades nacionais: $d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (vinagre de vinho) = $(-21,74 \pm 0,10)\%$;

- Reta padrão

$d\% \text{ } ^{13}\text{C}$, PDB (Agrin) = $-13,1486 - 0,141589(x)$; $R^2 = 99,4\%$, na qual (x) reflete o grau de pureza (% C_3) da

amostra analisada.
(grifos não originais)

Pela legislação acima reproduzida, constata-se, sem sombra de dúvidas, que o produto AGRIN nada mais é do que uma marca de fantasia resultante da **combinação de vinagres de álcool e de vinho**, na proporção de 90% de fermentado acético de álcool e 10% de fermentado acético de vinho tinto ou branco, caracterizando-se, portanto, **como um vinagre misto**.

Para corroborar esse entendimento, vale a pena reproduzir a justificativa apresentada pelo Deputado Federal Antonio Carlos Mendes Thame ao Projeto de Decreto Legislativo nº 1122/2013 (ainda em tramitação na Câmara dos Deputados), proposto para sustar “*a aplicação do art. 25 da Instrução Normativa nº 6, de 3 de abril de 2012, do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA)*”: (<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=586395>)

JUSTIFICAÇÃO

A utilização e o processamento do vinagre remonta há milênios. Há registros históricos informando que as legiões romanas bebiam uma mistura de vinagre (acetum) e água, durante as suas longas incursões militares.

Hoje em dia, o termo “ácido acético” é usado para descrever o principal elemento do vinagre, visto que o vinagre é obtido pela fermentação acética de líquidos alcoólicos, tais como o vinho. Entretanto, o vinagre pode ser obtido de diversos outros elementos, tais como: o arroz, a maçã, o álcool, dentre outros.

*Vale destacar que esse processo natural é relativamente simples: quando se deixa aberta uma garrafa de vinho num aposento tépido, por várias semanas, forma-se uma película sobre a superfície do vinho. Esta película é composta de células bem compactadas, micro-organismos chamado de *Acetobacter aceti* que estão presentes no ar se proliferam naturalmente. Eles se fixam no vinho por ser um bom ambiente em que se multiplicar. Os cientistas o qualificam como aeróbica, o que significa que não consegue sobreviver sem oxigênio. É, por isso, que esta diminuta bactéria só consegue operar na superfície do líquido, pois, se afundar, morrerá de asfixia. Isso poria fim ao processo de conversão da bebida alcoólica em vinagre.*

É importante destacar que os vinagres produzidos pelas indústrias nacionais, que tem utilizado o processo natural de fabricação, além de satisfazer o gosto do brasileiro, tem sido exportado para diversos países, com destaque para o Japão – a Terra do Sol Nascente.

Atualmente, algumas indústrias têm utilizado em seu processo de fabricação, os mesmos métodos tradicionais que conservam todo o sabor e benefícios desse produto, preparado com o puro vinho de uvas sem conservantes na produção do vinagre também conhecido como ‘Agrin’, que é uma mistura composta por 90% de fermentado acético de álcool e 10% de fermentado acético de vinho tinto ou branco, puro, com acidez acética volátil mínima de 4,0g/100ml, para a obtenção do vinagre.

Vale destacar que a regulamentação e a introdução do Agrin no mercado de vinagres ocorreram em meados ano de 2001, com a edição da Instrução Normativa nº 4, de 05/02/2001, tem em vista que o consumidor tinha à disposição apenas o vinagre de álcool (fermentado acético de álcool), vinagre de vinho tinto e o vinagre de vinho branco, sendo que estes dois últimos sempre foram mais caros e de melhor qualidade.

Por isso, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento introduziu um produto intermediário, que pudesse ser saudável e ao mesmo tempo fosse uma opção acessível para o consumidor entre o produto muito barato, de menor qualidade e o mais caro, de máxima qualidade.

Em 2006, por razões puramente comerciais, grande parte da indústria vinagreira abandonou a industrialização e comercialização do Agrin, passando, então a produzir e comercializar tão somente dois produtos: os fermentados acético escuro e claro, que na verdade são fermentados acéticos de álcool (vinagre de álcool) adicionado de corante industrializado de caramelo.

São incomparáveis as propriedades nutricionais do vinho em relação ao corante caramelo, a normativa em questão considera vários tipos de composições com fermentado acético (Anexo 1 da IN nº 6), com aromas, com mel, com sucos de frutas (limão, etc.), sucos de vegetais, condimentos, tudo isso em conjunto ou separadamente em proporções bem inferiores a 10%. E incoerentemente extingue o uso de vinho (usado com 10% no Agrin), produto indicado por nutricionistas e médicos, por suas qualidades nutricionais e antioxidantes, superiores a maioria dos produtos permitidos pela Normativa serem incorporadas no vinagre de álcool, e infinitamente mais seguro nutricionalmente que o corante caramelo.

Entretanto, contrariando a tendência mundial em privilegiar o consumo de produtos naturais e saudáveis, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) editou a Instrução Normativa nº 6, de 3 de abril de 2012, que estabelece os padrões de identidade e qualidade e a classificação dos fermentados acéticos, que revogou os itens 5.4 e 6 da Instrução Normativa SDA nº 04, de 5 de fevereiro de 2001, que regulamentava o Agrin, bem como extinguia a Instrução Normativa MAPA nº 36, de 14 de outubro de 1999, tudo sem nenhuma justificativa.

Esta instrução normativa tem como objetivo estabelecer padrão de identidade e qualidade do vinagre de

álcool, no entanto, extingue o Agrin, vinagre de maior qualidade, natural, sem corante, mais nutritivo, adicionado de vinho e permite que um produto que confundia o consumidor continue no mercado, regulamentando o vinagre de álcool escuro e claro, vinagres com corante que ludibriaria o consumidor, pois, na verdade, o mercado passa a contar com apenas com o vinagre de álcool (incolor) e vinagre de álcool com corante, exóticamente denominado ‘colorido’.

Assim sendo, e no uso das atribuições que o art. 49, V, da Constituição Federal confere ao Congresso Nacional, para sustar atos do Poder Executivo que exorbitem do poder de regulamentar, ou dos limites da delegação legislativa, é que vimos propor o presente projeto de decreto legislativo, solicitando o valioso apoio de nossos nobres pares desta Casa para a sua aprovação, garantindo, assim, a continuidade da produção e da comercialização do vinagre, denominado Agrin, devido às suas excelentes propriedades naturais e medicinais. (grifos não originais)

Consequentemente, concluo que o produto AGRIN encontra-se beneficiado pela redução de base de cálculo do ICMS prevista no artigo 87, inciso XXXI, do RICMS/97, por se caracterizar como vinagre, razão pela qual também deve ser excluído da infração 4.

O recorrente requereu, caso não fossem aceitos seus argumentos referentes à infração 4, que fosse considerado o crédito do imposto, de acordo com o valor das entradas do produto em seu estabelecimento.

Entretanto, o pleito não pode ser acatado, primeiro, porque, por se tratar de compensação, encontra-se fora do campo de competência deste Colegiado e, em segundo lugar, por não ter restado comprovado que não houve a escrituração, a título de crédito, do valor do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas das mercadorias.

Pelo exposto, deve ser alterada a Decisão recorrida para excluir, da infração 4, os valores relativos aos produtos Arroz para cães, Pastilha Disqueti Dori, Balde, Porta Escova Dental e Agrin, do demonstrativo elaborado pelo autuante e acostado às fls. 180 a 220, remanescendo o débito abaixo indicado:

MÊS	ICMS DEVIDO
jan/11	4.929,67
fev/11	4.619,60
mar/11	5.604,22
abr/11	4.446,08
mai/11	4.663,01
jun/11	3.889,39
jul/11	4.557,42
ago/11	4.376,62
set/11	5.255,96
out/11	3.812,48
nov/11	3.252,21
dez/11	4.354,53
TOTAL	53.761,19

Quanto ao argumento do recorrente, de que as multas são exorbitantes e confiscatórias, saliento que são aquelas legalmente previstas para as irregularidades apontadas, não cabendo a este órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Também não há como ser acolhida a alegação recursal de inaplicabilidade da taxa SELIC, uma vez que está prevista no inciso II do § 2º do artigo 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), não se incluindo na competência legal deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual ou a sua inaplicabilidade, nos termos do artigo 167, incisos I e III, do RPAF/99.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo o débito das infrações 3 e 4, respectivamente, para R\$107,42 e R\$53.761,19, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO
01	PROCEDENTE EM PARTE	1.207,57
02	PROCEDENTE	537,82
03	PROCEDENTE EM PARTE	107,42
04	PROCEDENTE EM PARTE	53.761,19
TOTAL	-	55.614,00

VOTO DISCORDANTE (Arroz para Cães)

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar divergência relativamente item arroz para cães, conforme passo a explicar.

Inicialmente quero me referir 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, estritamente 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 da relatora, no que se refere ao arroz para cães, o qual tenho por totalmente Procedente.

VOTO DIVERGENTE (Infração 4 – Composto Lácteo)

Com a devida vênia ao brilhantismo do voto exarado pela Nobre Colega Relatora, vou dele divergir, tão somente, na Infração 4 quanto aos produtos LEITE EM PÓ ITAMBÉ MODIFICADO PRECioso, LEITE EM P MOLICO ACTIFIBRAS, LEITE ÉM PÓ NAN 1 PRO, LEITE EM PÓ NAN 2 PRO, LEITE EM PÓ NESTLE MOD IDEAL, LEITE EM PÓ NESTOGENO 1 SEMESTRE, LEITE EM PÓ NESTOGENO 2 SEMESTRE, LEITE EM PÓ NINHO CRESC.3+ e LEITE EM PÓ NINHO CRESC. C. PREBIO.

A infração se refere à suposta utilização indevida de redução de base de cálculo nas saídas de COMPOSTO LÁCTEO em pó, que o contribuinte classificou erroneamente como LEITE EM PÓ.

Em impugnação e novamente em sede de Recurso Voluntário, o contribuinte aduz que os produtos objeto da autuação, seriam passíveis de se valer daquele benefício, pois os mesmos teriam a mesma finalidade do produto “leite em pó”, tendo em vista que o produto “composto lácteo” seria uma versão daquele destinada ao consumidor de baixa renda.

Diz que a indicação “composto lácteo” e “não é leite em pó” decorreria meramente de uma exigência regulatória e que isso não queria dizer que o mesmo seria um outro tipo de derivado do leite.

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.

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 de forma extensiva a tais produtos em vista do que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN.

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, bem como em processo desta mesma CJF onde proferi voto divergente – Acórdão CJF de n. 0408-12/15 -, permito-me subsidiar as conclusões a que chegarei tomando por base os mesmos fundamentos constantes dos votos proferidos naquelas assentadas, com os quais me alinho:

“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 transrito:

Art. 14. São isentas do ICMS as operações com hortaliças, frutas, animais, produtos agropecuários e produtos extrativos 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 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 extraír 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 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 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 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.

Constatou 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 descharacterizá-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.”

Ressalte-se ainda que no caso do Acórdão CJF 0408-12/15, assim como no presente processo, o contribuinte apresenta laudo técnico atestando a natureza dos compostos lácteos.

Com base nas informações constantes do laudo expedido pelo INT carreado aos autos naquela assentada, cujas conclusões atestam, de forma clara, que embora acrescido de outros ingredientes, os compostos lácteos possuem as mesmas características e funcionalidades do leite pó, sendo produzido, inclusive, a partir de substâncias orgânicas análogas.

Ora, se é certo que a competência para proceder à classificação fiscal das mercadorias é atribuída à Superintendência da Receita Federal do Brasil – SRFB, certo é também que o referido órgão para proceder à referida classificação, busca subsídios, dentre outros documentos e informações, em laudos técnicos expedidos por entidades credenciadas como é o caso do INT. Neste sentido dispõe o § 4º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 740/07, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, *in verbis*:

Art. 4º Sem prejuízo do disposto no art. 3º, no caso de consulta sobre classificação de mercadorias, devem ser fornecidas obrigatoriamente, pelo consultante, as seguintes informações sobre o produto:

.....
§ 4º Também deverão ser apresentados, no caso de classificação de mercadorias, catálogo técnico, bulas, literaturas, fotografias, plantas ou desenhos e laudo técnico, que caracterizem o produto, bem assim outras informações ou esclarecimentos necessários à correta identificação técnica do produto. Grifos meus.

Ademais, é de se observar que não se trata simplesmente de buscar a classificação fiscal dos produtos em questão, **uma vez que o benefício fiscal ora em análise não foi concedido a produto classificado em determinada posição na NCM e sim ao gênero Leite em Pó.**

No meu entendimento, o que se deve investigar é se o composto lácteo pode ser considerado como uma espécie de leite em pó, hipótese em que as respectivas saídas se subsumirão ao conteúdo da norma que prevê a redução de base de cálculo.

A controvérsia instaurada tem como pano de fundo, porquanto, questão de natureza estritamente técnica, daí porque não se pode prescindir de análise realizada pelos órgãos técnicos competentes.

Diante do exposto, entendo ter restado evidenciado que, em que pesse a informação constante do rótulo dos produtos, os compostos lácteos se constituem em espécie do gênero leite em pó, haja vista que os aditivos, coadjuvantes tecnológicos, proteínas, açucares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, restando mantidas as

proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT, carreado aos autos pelo contribuinte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto ao arroz para cães e, em decisão por maioria em relação ao composto lácteo, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269274.1201/14-4, lavrado contra **ATACADÃO S/A. (ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.614,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Arroz para cães) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Daniel Ribeiro Silva, Tiago de Moura Simões, José Carlos Barros Rodeiro e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE (Arroz para cães) – Conselheiro: Maurício de Souza Passos.

VOTO VENCEDOR (Composto Lácteo) – Conselheiros(as): Denise Mara Barbosa Andrade, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Composto Lácteo) – Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Tiago de Moura Simões e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de janeiro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - VOTO DISCORDANTE
(Arroz para cães)

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Composto Lácteo)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS