

**PROCESSO** - A. I. N° 269352.0038/14-1  
**RECORRENTE** - BRF S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0178-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/09/2017

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0314-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. **a)** OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA PARA EMPRESAS CADASTRADAS NA CONDIÇÃO "NORMAL". Restou comprovado que foi aplicada indevidamente a redução da base de cálculo nas operações de saída interna de mercadorias não destinadas a empresas de pequeno porte, microempresas e ambulantes, conforme previsto na legislação do imposto. Infração procedente. Mantida a Decisão recorrida. **b)** OPERAÇÃO DE SAÍDA INTERNA DE COMPOSTO LÁCTEO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Constatado o uso indevido do benefício fiscal previsto para as operações internas de saída de compostos lácteos no período de janeiro/2010 a dezembro/2011, período em que tal benefício somente alcançava o leite em pó (art. 87, XXI, do RICMS/97). 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **2.a)** AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Compra de combustíveis, lubrificantes e peças de reposição utilizados em veículos de terceiros, no transporte de mercadorias destinadas a comercialização. É vedada a utilização de crédito de materiais destinados ao uso ou consumo. Infração caracterizada. **2.b)** ENERGIA ELÉTRICA. USO COMERCIAL. Constatado que o ramo de atividade do estabelecimento autuado é o armazenamento e distribuição de produtos alimentícios congelados e resfriados. Neste caso, não pode ser equiparado a industrial. Não foram atendidas as condições para a utilização do crédito fiscal. Infração caracterizada. **2.c)** ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL. ENTRADA DE MERCADORIAS COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NAS SAÍDAS. Comprovado de que o contribuinte, beneficiário das disposições do Decreto n° 7799/2000, não seguiu, quando da realização dos estornos proporcionais do crédito fiscal, as determinações contidas no art. 6º do referido decreto. 3. ALÍQUOTA. **3.a)** VENDA DE MERCADORIAS POR EMPRESA INDUSTRIAL A CONTRIBUINTES DO SIMBAHIA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 7%, EM VEZ DE 17%. FALTA DE REPASSE, AOS ADQUIRENTES, DO BENEFÍCIO EQUIVALENTE À REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA. A adoção da alíquota de 7%, por estabelecimento industrial, nas vendas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, inscritos como tais no cadastro estadual, é condicionada, dentre outras, a que o estabelecimento vendedor repasse para o adquirente, sob a forma de

desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício da redução da carga tributária, resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%. O contribuinte, mesmo intimado, não comprovou os descontos concedidos. Excluídas as operações com CFOP's 5.910 e 5.949; Infração parcialmente elidida. **3.b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA. BENEFÍCIO PARA MICROEMPRESA E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NA SITUAÇÃO CADASTRAL “INAPTO”.** Comprovada a situação dos adquirentes pelo banco de dados da SEFAZ nas datas das aquisições das mercadorias. O sujeito passivo está obrigado, ao realizar operação de venda de mercadorias, em verificar a situação vigente do comprador, tal como descrito no Art. 142, RICMS/97. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 4<sup>a</sup> JJF Nº 0178-04/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 269352.0038/14-1, lavrado em 29/09/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$2.596.565,08, em razão de sete infrações distintas, o das objeto do presente recurso, descritas a seguir.

*Infração 01 – Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte aplicou indevidamente a redução da base de cálculo de 58,827% ao produto COMPOSTO LÁCTEO, prevista apenas ao leite em pó, conforme art. 87, XXI, do RICMS/97. Janeiro, abril/dezembro de 2010, janeiro/dezembro de 2011. Valor: R\$65.512,70.*

*Infração 02 – Utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$1.363.508,14.*

*Infração 03 – Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte aplicou a alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97 sem cumprir o que determina a previsão contida no § 1º, II do art. 51, do RICMS/97, ou seja, a aplicação do desconto de forma expressa no documento fiscal. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$127.969,63.*

*Infração 04 - Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97, quando elas se encontravam com sua inscrição estadual inapta, conforme banco de dados da SEFAZ por ocasião da data das vendas. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$266.117,62.*

*Infração 05 - Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para contribuintes enquadrados no regime normal de apuração do imposto, quando a alíquota a ser aplicada é de 17% com a redução da base de cálculo em 41,176%, vez que a empresa é signatária de Termo de Acordo e os adquirentes das mercadorias devidamente “Ativos” no cadastro desta SEFAZ. Exercícios de 2010 e 2011. Valor: R\$108.347,84.*

*Infração 06 – Deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS relativos as entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução, prevista no Decreto nº 7799/2000. Meses de fevereiro a junho de 2011. Valor: R\$97.805,38.*

*Infração 07 – Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias. Junho a dezembro de 2011. Valor: R\$547.303,77.*

A 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 29/09/2016 (fls. 3211 a 3333) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*O impugnante traz preliminar de nulidade da ação fiscal por entender que a descrição das infrações fora*

realizada de forma superficial, em total desacordo com as determinações legais estabelecidas no art. 39, III, do RPAF/BA.

Em primeiro, exemplifica com a infração 07, onde, afirma, que em qualquer momento foram apontadas razões pelas quais o creditamento do ICMS relativo à energia elétrica foi realizado de forma ilegal pela empresa. Afora não ser possível saber se a utilização do crédito foi glosada de forma integral ou parcial, o que dificultava a compreensão da acusação.

Ao analisar as sete infrações que cuidam o presente processo, e constantes do Relatório do presente Acórdão, todas elas estão claramente descritas, acompanhadas de todos os levantamentos que as compuseram, os quais ao contribuinte foram entregues, podendo ele exercer o seu pleno direito de defesa, como e alias, o fez fartamente. Quanto à afirmativa de não saber se a glosa dos créditos fiscais sobre a energia elétrica foi total ou parcial, além de ter total conhecimento sobre as determinações do art. 93, II, do RICMS/97 (indicado na ação fiscal e comentado em sua defesa), o que pretende o impugnante é apresentar-se como empresa industrial, quando se deve segregar a utilização da energia elétrica pelo setor de produção e o administrativo.

Diz, ainda, que o art. 93, II e art. 124, do RICMS/97 (infração 07) “dispõem de forma genérica sobre a possibilidade de creditamento do imposto relativo às aquisições de energia elétrica, bem como sobre o prazo de recolhimento da exação”, o que tolhia, mais uma vez, seu direito de defesa já que não pode “apresentar seus argumentos e rebater a infração de forma consistente”. Em primeiro, o art. 93, II, do RICMS/97 não é, absolutamente, genérico. Ele é claro e preciso, indicando todas as situações de creditamento da energia elétrica, bem como, os prazos para tal creditamente. Em segundo, o art. 124, do nominado regulamento é cristalino em informar o prazo regulamentar para o recolhimento do imposto.

Em seguida, afirma não ter existido qualquer esclarecimento quanto ao cálculo supostamente equivocado da empresa em relação à infração 06, muito menos, quanto ao que fora compreendido como devido pela fiscalização. Todos os levantamentos de cálculo realizado pelo autuante foram entregues ao contribuinte, cálculos estes realizados de forma criteriosa. Se eles estão em desacordo com o realizado pela empresa, ou mesmo se estão corretos, ou não, esta é questão de mérito a ser enfrentada e não de nulidade da autuação.

Afirma, que nas infrações 03, 04 e 05 foi indicado o art. 50, do RICMS/97, porém não foram informados os incisos em que a empresa estaria “efetivamente enquadrada”.

Ressalto de que o enquadramento legal destas infrações não se restringiu ao art. 50, do RICMS/97, mas também, ao art. 51 e art. 124, da referida norma regulamentar. Além do mais, se não foram citados incisos ou mesmo alíneas (embora citados na descrição das infrações), este fato não se constitui em causa para a ocorrência de nulidade da ação fiscal, porquanto o art. 19, do RPAF/BA dispõe que: A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. A empresa exerceu plenamente o princípio do contraditório e da ampla defesa.

No mais, o Auto de Infração foi lavrado em estrita observância aos dispositivos legais aplicáveis à matéria. O autuante descreveu as infrações de forma clara, possibilitando a determinação da natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, bem como, elaborou demonstrativos (parte integrante do Auto de Infração) que dão todos os esclarecimentos das acusações e a apuração dos valores exigidos. Rigorosamente, foram atendidas as exigências contidas no art. 39 do RPAF/BA, inexistindo qualquer violação ao princípio da legalidade, do contraditório, da ampla defesa ou de qualquer outro princípio aplicável à constituição do crédito tributário.

Pelo exposto são rejeitadas as nulidades acima aventadas pelo impugnante.

O defensor ainda requer a nulidade da infração 06 pelo fato da errônea indicação das datas de ocorrências dos fatos geradores no corpo do Auto de Infração, levando este fato à incorreta atualização dos valores, resultando em um débito superior ao efetivamente devido. Portanto, tal erro não seria material, mas sim erro substancial que resultou num montante a pagar superior ao que seria devido.

O § 1º, do art. 18, do RPAF/BA dispõe:

Art. 18. São nulos:

[...]

§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

O autuante, quando de sua informação fiscal, reconheceu o erro existente, e a sua consequência em relação aos acréscimos moratórios, porém não apresentou novo demonstrativo de débito. Esta 4ª JJF solicitou a ele que assim procedesse, o que foi realizado. O autuado recebeu o novo demonstrativo de débito, conforme cópia do

mesmo que apensou aos autos á fl. 3140.

Em assim sendo, a situação foi saneada.

O impugnante requer a conversão do processo em diligência para melhor se apurar as supostas infrações, especialmente as infrações nº 03, 04, 05, 06 e 07.

É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/BA), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isso, o julgador administrativo pode, e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99), solicitar diligência ou perícia para que se cumpra, quando necessária, uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. No entanto, ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas e na forma que entender necessária, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito. Afora tais considerações, reza o art. 147, I que deve ser indeferido o pedido de diligência fiscal (aqui se restingindo ao pedido formulado) quando: a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

Desta forma, diligência saneadora foi requerida por esta 4ª JJF, porém não na forma solicitada.

E antes de adentrar à análise de mérito da lide, pontuo que, inicialmente, restou dúvida a respeito da conduta processual do presente PAF em relação à ciência da empresa quanto aos documentos existentes nos autos a partir do pedido de diligência feito por esta 4ª JJF. No entanto, tal dúvida foi sanada pelo próprio impugnante ao trazer aos autos a cópia desta documentação quando se manifestou a respeito do pedido formulado por este foro administrativo em relação a infração 03. Trouxe ele cópia da documentação (DOC 2 - fls. 3138/3144), conforme referido no Relatório deste Acórdão. Assim, sanada a dúvida existente.

Passo ao mérito das infrações.

**INFRAÇÃO 01** – Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte aplicou indevidamente a redução da base de cálculo de 58,827% no produto COMPOSTO LÁCTEO, prevista apenas ao leite em pó, conforme art. 87, XXI, do RICMS/97 á época dos fatos geradores.

Toda a insurgência da empresa pauta-se no seu entendimento de que o COMPOSTO LÁCTEO é, apenas, LEITE EM PÓ MODIFICADO. Em assim sendo, encontra-se contemplado no benefício fiscal inserto no art. 87, XXI, do RICMS/97.

O Decreto nº 30691/02, que trata da Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, estabelece que:

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

(...)

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

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

O Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, aprovado pela Portaria nº 146, de 7/03/96 do Ministério da Agricultura, especifica a identidade e qualidade do leite em pó o definindo como “produto obtido por desidratação do leite de vaca integral, desnaturado ou parcialmente desnaturado e apto para a alimentação humana, mediante processos tecnologicamente adequados”, os classificando por conteúdo de matéria gorda (item 2.2.1) e de acordo com o tratamento térmico, mediante o qual foi processado, o leite em pó desnaturado (2.2.2).

No item 2.3 apresenta sua designação para efeito de venda, qual seja: “leite em pó integral”, “leite em pó parcialmente desnaturado” ou “leite em pó desnaturado”, sendo acrescentada a palavra “instantânea” se o produto corresponder à designação.

Quanto a sua composição e requisitos (item 4) tem como ingrediente obrigatório o leite da vaca e como características físico-químicas conter somente as proteínas, açúcares, gorduras e outras substâncias minerais

*do leite e nas mesmas proporções relativas, salvo quando ocorrer modificações originadas por um processo tecnologicamente adequado.*

*No item 5 apresenta seus aditivos e coajuvantes de tecnologia/elaboração. Como aditivos unicamente a lecitina como emulsionante, para a elaboração de leites instantâneos e antiumectantes para a utilização restrita ao leite em pó a ser utilizado em máquina de venda automática. Não autoriza coajuvantes de tecnologia/elaboração.*

*Já o composto lácteo é definido na Instrução Normativa nº 28 de 12/06/07 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Regulamento Técnico para Fixação de Identidade e Qualidade de Composto Lácteo):*

*2.1.1. Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substâncias alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado. Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto”;*

*No item 2.2.2, são classificados de acordo com a edição ou não de outros produtos ou substâncias alimentícias lácteas ou não-lácteas, como “Complemento Lácteo sem adição” ou “Complemento Lácteo com adição”, sendo estas as suas designações para efeito de venda (rótulos dos produtos).*

*Quanto a sua composição e requisitos (item 4):*

#### **4.1. COMPOSIÇÃO**

##### **4.1.1. Ingredientes Obrigatórios ou Matérias-Primas:**

*4.1.1.1. Leite (Nota 1);*

*4.1.1.2. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (Nota 2);*

*4.1.1.3. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) (Nota 3), quando se tratar do Composto Lácteo com adição;*

*4.1.1.4. Ambas - Produto(s) ou substância(s) láctea(s) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) (Nota 4), quando se tratar do Composto Lácteo com adição.*

*Nota 1: Qualquer leite(s) na(s) sua(s) diversa(s) formas e tratamentos.*

*Nota 2: Qualquer produto(s) ou substância(s) láctea(s) nas suas diversas formas e tratamentos. Exemplo: Creme de leite, Sólidos de Origem Láctea, Manteiga, Gordura Anidra do Leite ou Butter oil, Caseinatos Alimentícios, Proteínas Lácteas, Soro de Leite (nas suas diversas formas), leitelho (nas suas diversas formas), Leites Fermentados, Massa Coalhadas, Concentrado Protéico de Soro, Concentrado e Isolados Protéico de Leite e/ou seus sais, Caseína em pó, Proteína Concentrada do Leite, Lactose e outros produtos lácteos.*

*Nota 3: Qualquer produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) nas suas diversas formas e tratamentos. Exemplo: Açucares e/ou glicídios, maltodextrina, edulcorantes nutritivos e não nutritivos, frutas em pedaços/polpa/suco e outros preparados á base de frutas, mel, cereais, vegetais, gorduras vegetais, chocolate, frutas secas, café, especiarias e outros alimentos aromatizantes naturais e inócuos e/ou sabores, amidos ou amidos modificados, gelatina ou outras substâncias alimentícias não lácteas.*

*Nota 4: Ambas - Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) e não-láctea(s) permitida(s) nas suas diversas formas e tratamentos.*

*No item 5 apresenta seus aditivos e coajuvantes de tecnologia/elaboração. Como aditivos a lecitina como emulsionante e diversos outros, a exemplo do de acidulante, emulsificante, espessante antiaglutinante, etc, bem como, autoriza coajuvantes de tecnologia/elaboração.*

*Como se depreende desta sumária análise das determinações legais, emanadas do Ministério da Agricultura, o leite em pó e o composto lácteo são produtos diversos, embora lácteos, não sendo fonte para elidir a ação fiscal de que ele seria o antigo leite em pó modificado identificado na Portaria nº 04/01 do Ministério da Agricultura, portaria esta não mais vigente à época dos fatos geradores, que, conforme argumento defensivo poderia dar outra identificação ao produto “composto lácteo”.*

*Ressalte-se ainda, para consubstanciar toda a análise ora feita, que a administração tributária estadual somente inseriu o composto lácteo como produto contemplado com redução da base de cálculo de modo que a carga tributária equivalente corresponda a 7%, a partir de 17/06/12 mediante alteração da redação contida no art. 268, XXV do Decreto nº 13.780/12, por meio do Decreto nº 16.151/12.*

*Como os fatos geradores, objeto desta autuação, são anteriores a alteração da norma acima indicada (2010 e 2011), o produto “composto lácteo” era tributado pela alíquota de 17%, sendo correto o lançamento fiscal.*

*No mais, este é o entendimento prevalente nas decisões emanadas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos CJF 0142-11/14, CJF 0147-11/14, CJF 0168-11/14, CJF 0289-*

11/14 e CJF 0313-11/14.

*Infração mantida*

**INFRAÇÃO 02 – Utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento.**

O impugnante entende ter direito ao aproveitamento do crédito fiscal ora glosado, já que relacionado diretamente à sua atividade, que, preponderante, é o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados, e consiste, basicamente, no recebimento de mercadorias de outros estabelecimentos, em transferência, ou na compra de mercadorias de outras empresas para posterior comercialização. Nesta atividade de comercialização, contrata empresas prestadoras de serviços de transporte, sendo que se responsabiliza pela aquisição do combustível (óleo diesel) utilizado neste transporte, havendo controle vinculado aos trajetos percorridos na execução do mesmo. O entende como insumo de sua atividade.

E esta linha de raciocínio conduz para os demais materiais glosados (por exemplo, óleo compressor e óleo de refrigeração).

Preliminarmente ressalto de que é vedado a este Colegiado, foro administrativo, a discussão de inconstitucionalidade, ou não, da norma tributária vigente conforme disposições contidas no art. 167, I, do RPAF/BA.

No mais, a Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito dos créditos fiscais embora o seu art. 20 disponha sobre o direito do contribuinte de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 33, I que somente darão direito ao crédito fiscal as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020 (redação dada pela LC 138/2010).

E, ao instituir o ICMS no Estado da Bahia, em obediência ao art. 1º da LC 87/96, a Lei nº 7.014/96, como não poderia deixar de ser, segue todas as suas determinações (art. 29, § 1º, II e art. 30, III).

Ao regulamentar as determinações da Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, no art. 93, V, “b”, definia como material de uso e consumo mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.

Firmada tal premissa, todos os materiais glosados, a exemplo de óleo compressor e óleo de refrigeração, embora essenciais ao funcionamento dos caminhões de terceiros, como dito, são claramente materiais de uso e consumo, e, inclusive, utilizados, como informado pelo impugnante, em veículos não pertencentes à empresa autuada.

Quanto ao óleo diesel, utilizado nos veículos de terceiros e adquiridos pelo autuado para a frota que lhe dá apoio a sua comercialização dos produtos, conforme relatado pela empresa, ressalta-se, em primeiro, que o contribuinte não é indústria, e sim filial atacadista, atuando no ramo de comercialização, pelo que não utiliza insumos em processo industrial, como alega.

Em segundo, trata-se da utilização de crédito fiscal em razão da aquisição, neste e em outros Estados, de óleo diesel para uso em veículos de terceiros, como informado, que estariam sendo utilizados no transporte de suas mercadorias, sendo consumido em tal atividade. Ou seja, o impugnante não tem como atividade a prestação de serviços de transporte, não se enquadrando nas situações previstas no art. 93, do RICMS/97, que dariam direito ao uso do crédito fiscal sobre o óleo diesel.

No entanto, se o contribuinte houvesse comprovado, trazendo aos autos cópias dos contratos de serviços de transportes que lhe foram prestados para a entrega de suas mercadorias aos seus clientes, contratos estes onde estivesse comprovado de que a aquisição do combustível seria custo seu naquelas operações de transporte de mercadorias (com datas de vigência compatíveis com tais aquisições realizadas em nome do sujeito passivo), e, ainda se os locais de aquisição dos combustíveis fossem compatíveis com as rotas de entrega de suas mercadorias e os documentos fiscais com o destaque do imposto, poderia comprovar a sua alegação de que estas aquisições ocorreram como parte do seu custo para entrega da mercadoria vendida, uma vez que § 1º, I, do art. 93, determinava que:

Art. 93 .....

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados: a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Afora tais determinações, § 1º do art. 359, do RICMS/97 assim previa:

Art. 359. ...

§ 1º Nas saídas, para este Estado, de mercadorias que já tiverem sido objeto de antecipação ou substituição tributária, o documento fiscal poderá conter o destaque do imposto, para aproveitamento como crédito fiscal pelo destinatário, nas hipóteses a seguir indicadas, não podendo o destaque do imposto ter base de cálculo superior à adotada para apuração do tributo efetivamente antecipado, quando conhecida pelo emitente do documento fiscal, ou valor superior ao preço de mercado das mercadorias, quando a base de cálculo do valor antecipado não for por ele conhecida, observada, em qualquer caso, a alíquota aplicável, devendo o remetente estornar o débito correspondente, no final do mês, no item "008 - Estornos de Débitos" do Registro de Apuração do ICMS:

I - mercadorias destinadas a outro estabelecimento para emprego como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem na industrialização de produtos tributados, bem como para aplicação ou emprego na viabilização ou desempenho da atividade comercial, da extração, da geração ou da prestação, sendo estas tributadas;

Entretanto, tal situação, em qualquer momento, resta provada nos autos.

E esta linha de condução do presente voto é seguida por outros julgados deste CONSEF, como se denota através do Acórdão N° 0118-03/11, trazida aos autos pelo próprio autuante (fls. 3073/3092) decisão esta ratifica, com o apoio da PGE/Profis, através do Acórdão CJF N° 0351-11/11 (fls. 3093/3108).

Por fim, a respeito do julgamento do STJ no Recurso Especial nº 1.175.166, trazido pelo impugnante para corroborar sua tese, na situação posta ela não serve de lastro para desconstituir a infração. Afora que não tem qualquer efeito vinculante.

E quanto a Decisão Normativa CAT nº 1/2001, do Estado de São Paulo, é legislação de outro Estado, não podendo ser aplicada no Estado da Bahia.

Por tudo exposto a infração 02 é mantida em sua totalidade.

INFRAÇÃO 03 - versa sobre o recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O autuante consignou que a empresa aplicou a alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97 sem cumprir o que determina a previsão legal contida no § 1º, II do art. 51, do RICMS/97, ou seja, a aplicação do desconto de forma expressa no documento fiscal.

O defensor argumenta de que embora não tenha destacado, de forma expressa, o benefício nas notas fiscais, o desconto foi repassado para as adquirentes das mercadorias, como consta no campo "dados adicionais" das notas fiscais, que juntou por amostragem. Portanto, ainda que tenha existido um eventual descumprimento de obrigação acessória, entende não ser razoável desconsiderar o benefício fiscal, já que os mesmos ocorreram, sendo efetivamente repassado.

O do RICMS/97, à época dos fatos geradores ora guerreados, assim determinava:

Art. 50. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

I - 17%, exceto nas hipóteses de que cuida o artigo subseqüente:

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:

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas "a" a "j" do inciso II do presente artigo);

§ 1º Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c" do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;

*II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obriga-se a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal.*

*Diante da norma acima transcrita, o regulamento baiano do ICMS não estipulou um percentual específico de desconto. Apenas estabeleceu que fosse repassado o desconto correspondente a aproximadamente o valor do benefício voltado aos adquirentes das mercadorias resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%.*

*No entanto, estabeleceu que tal desconto deve constar expressamente no documento fiscal já que tal medida visa resguardar tanto o fisco como o contribuinte de problemas futuros, inclusive podendo desaguar em situação onde o sujeito passivo pode não ter condições de provar se obedeceu, ou não, a norma regulamentar, principalmente pelo fato de que aqui se estar a falar em benefício fiscal condicional.*

*Dianete das determinações legais e do argumento do autuado, esta 4ª JJF na busca de saber se existiu, ou não, os descontos estabelecidos na norma regulamentar, determinou diligência à Infaz Origem para que o autuante intimasse o contribuinte a apresentar provas de que havia, de fato, concedido tais descontos, mesmo por amostragem por cada exercício, já que a simples anotação no campo “Informações Complementares” dos documentos fiscais, não é prova efetiva para ser utilizada como parâmetro a estabelecer conexão de preço entre as mercadorias vendidas para contribuinte com atividade normal com aquelas à microempresa e pequena empresa.*

*A empresa foi intimada para fazer tal comprovação (fl. 3126). No entanto, ao se manifestar sobre este pedido (fls. 3129/3131), mais uma vez, apresenta o mesmo argumento de sua inicial, ou seja, de que no campo “Informações Complementares” das notas fiscais existe a indicação de que o desconto foi repassado aos adquirentes das mercadorias, não se mostrando “razoável desconsiderar o benefício fiscal”. Apresenta cópias de documentos fiscais (fls. 3147/3198) referente aos exercícios de 2010 e 2011 de suas vendas às micro e empresas de pequeno porte na forma arguida (fls. 3147/3198).*

*Ora, toda a busca desta 4ª JJF foi dar todo o prazo possível, e legal, ao contribuinte para que ele provasse que o benefício fiscal tinha sido, de fato, repassado aos adquirentes. Ele não atendeu, preferindo conduzir sua argumentação em não ser razoável desconsiderar a sua conduta e apresentando documentos fiscais de vendas às microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes (pessoas físicas). Aqui não se estar a desconsiderar a conduta do contribuinte, mas sim, buscar a verdade material, a qual não se conseguiu obter êxito. O que a empresa deveria ter feito era demonstrar que os preços praticados para suas vendas aos adquirentes estavam menores do que aqueles praticados às empresas com enquadramento outro.*

*Diante do exposto, não se pode acolher o argumento defensivo.*

*O impugnante ainda insurge-se quanto à inclusão das vendas com CFOP 5910 e 5949, entendendo de que nestes casos não há aquisição de mercadoria, portanto não se podendo aplicar as determinações do art. 51, I, “c”, do RICMS/97.*

*Razão assiste ao autuante quando prestou sua informação fiscal.*

*Em relação ao CFOP 5949, o impugnante entendeu que ele se tratava de “simples remessa”. No entanto, acertadamente, o fiscal chamou a atenção de que tal CFOP não trata de simples remessa, mas sim de “Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, onde se classificam as outras saídas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificados nos códigos anteriores descritos em relação às saídas ou prestações de serviços dentro do Estado (vendas efetivas), sendo que “simples remessa” por ser situação específica tem CFOPs, igualmente específico.*

*Quanto ao CFOP 5910, de igual sorte, não há que se acolher o argumento de defesa. Tal CFOP açambarca as remessas em bonificação, doação ou brinde. O impugnante afirma que foram operações de remessas de brindes, portanto não havendo “aquisições de mercadorias”, o que leva a não se aplicar o repasse de forma expressa no documento fiscal.*

*Ora, quer sejam brindes ou bonificações, as operações são tributadas. Sendo operação tributada, deve obedecer às determinações legais e às condições legais do art. 51, I, “c”, do RICMS/97, não tendo importância terem suas saídas consignadas com o CFOP 5910.*

*Portanto, o argumento de defesa não tem o condão de desconstituir-la e a infração 03 é mantida,*

*INFRAÇÃO 04 - diz respeito ao recolhimento a menos do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97, quando elas se encontravam com sua inscrição estadual inapta, conforme banco de dados da SEFAZ por ocasião da data das vendas.*

*O defendente apenas alega de que a infração, provavelmente, decorreu de vícios formais que implicaram em problemas na situação cadastral das adquirentes. Porém à margem de tais vícios, faz jus ao benefício previsto*

*no art. 51, I, “c”, do RICMS/BA, uma vez que as empresas encontravam-se habilitadas, à época das operações, junto ao SINTEGRA e registradas como microempresas ou empresas de pequeno porte. Anexa alguns extratos atuais do SINTEGRA, por amostragem (fls. 1948/1971) e afirma não poder ser responsabilizado por posterior situação irregular das seus clientes.*

*Esta 4ª JJF buscou a verdade material dos fatos, já que os extratos do SINTEGRA anexados pelo impugnante não espelham a situação cadastral do contribuinte quando dos fatos geradores. Solicitou que o autuante apensasse aos autos a situação cadastral das empresas no período fiscalizado.*

*Cumprindo o que foi solicitado, o fiscal elaborou dois demonstrativos, um para cada exercício. Neles consta o período da venda de cada produto, a situação cadastral de cada empresa adquirente, o início da sua situação cadastral, bem como, a data do fim da situação cadastral. Da sua análise resta provado de que todas, no período fiscalizado, se encontravam irregulares perante o fisco estadual, não podendo a elas ser concedido qualquer benefício fiscal.*

*Estes demonstrativos foram entregues, em mídia eletrônica ao autuado, conforme “Recibo de Arquivos Eletrônicos” apensado aos autos à fl. 3124, que, e inclusive, foi apensado cópia ao PAF pelo próprio contribuinte (fls. 3142/3143).*

*O impugnante não apresenta mais pronunciamento sobre a matéria quando se manifestou a respeito do resultado da diligência levada a efeito (fls. 3129/3131).*

*A empresa também argumenta não ter qualquer responsabilidade quanto à regularidade cadastral dos destinatários de suas mercadorias. Este é argumento que não se pode dar guarida diante das determinações contidas no art. 142, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, que expressava:*

*Art. 142. Além das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, emissão de documentos, escrituração das operações e prestações, fornecimento de informações periódicas e outras, são obrigações do contribuinte:*

*I - exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição do extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE);*

*II - exhibir a outro contribuinte, quando solicitado, o extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE);*

*Afora que, no presente caso, se está a discutir um benefício fiscal condicional, onde é imprescindível a regularidade dos contribuintes perante o fisco para que possa ser ele concedido, devendo a empresa autuada, quando de suas vendas, observar todas as determinações legais emanadas da legislação tributária deste Estado.*

*Assim não procedendo e não trazendo aos autos qualquer argumento que possa desconstituir as provas trazidas pelo fisco, somente posso alinhar-me com a autuação, a mantendo em sua totalidade.*

*INFRAÇÃO 05 - Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Conforme consta na descrição dos fatos o autuado aplicou a alíquota de 7% nas vendas para contribuintes enquadrados no regime normal de apuração do imposto, ao invés de 17% com a redução da base de cálculo em 41,176%, vez que a empresa é signatária de termo de acordo e os adquirentes das mercadorias devidamente “Ativos” no cadastro desta SEFAZ.*

*O argumento defensivo é o mesmo apresentado para a infração 04.*

*Visando dirimir qualquer dúvida sobre a situação cadastral das empresas adquirentes das mercadorias e a época dos fatos geradores, esta 4ª JJF solicitou ao autuante que verificasse, e apensasse aos autos, a condição das empresas, ou seja, se microempresas, empresas de pequeno porte ou não. Caso existissem algumas na condição de micro e empresa de pequeno porte refizesse o levantamento fiscal, as apresentando em demonstrativo separado.*

*O fiscal autuante informa ter refeito o levantamento fiscal apenas separando os dois exercícios, já que todos os adquirentes das mercadorias encontravam-se na situação de “normal” à época da autuação, não sendo micro, nem tampouco, empresas de pequeno porte. Nesta revisão apresentou o período da venda de cada produto, a situação cadastral de cada empresa adquirente, o início da sua situação cadastral, bem como, a data do fim da situação cadastral. Da sua análise resta provado de que todas, no período fiscalizado, se encontravam regularmente inscritas como contribuinte “normais” perante o cadastro desta Secretaria da Fazenda.*

*A empresa autuada foi chamada para tomar conhecimento da diligência realizada, porém não se manifestou a respeito desta específica matéria.*

*Assim, não trazendo aos autos qualquer argumento que possa desconstituir as provas trazidas pelo fisco, somente posso alinhar-me com a autuação, mantendo em sua totalidade a infração 05.*

*INFRAÇÃO 06 - Deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias, cujas*

*saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução, prevista no Decreto nº 7799/2000.*

Toda a insurgência da empresa se prende a não aceitação do cálculo da proporcionalidade do estorno realizada pelo fisco. Em síntese, entende que este cálculo deve ser feito através do preço médio das entradas, bem como, neste cálculo, devem ser consideradas as devoluções existentes. Apresenta o cálculo pela empresa tomado (Total de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS (redução de base de cálculo) – Total de devoluções dos produtos X Preço médio da entrada dos produtos - fl. 178) e afirma que seguiu as determinações do art. 100, II, do RICMS/97 que assim determina.

Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;

Estas disposições legais não estão sendo questionadas. A questão prende-se à forma de cálculo realizada pelo impugnante quando realizou tais estornos.

A empresa firmou acórdão de atacadista para utilização de tratamento tributário específico nas suas operações comerciais, e que consta estipulado no Decreto nº 7799/2000. O seu art. 6º dispõe:

Art. 6º Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D e 3º-E não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias.

Ou seja, dispõe que os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subsequentes amparadas pelos benefícios previstos nos artigos que indica, não poderão exceder a 10 % do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias, não havendo, neste caso, preço médio das entradas, nem, tampouco, operações de devoluções de mercadorias.

O relatório denominado "Infração 06\_Estorno de Crédito a Menor\_DEC 7799\_2011", constante do DVD da fl. 148, apresentam claramente os valores dos créditos fiscais utilizados pelo autuado, de acordo com número da nota fiscal, data, alíquota (12% ou 17%), base de cálculo e ICMS e os valores creditados a maior. No final de cada mês do exercício, têm-se o valor do crédito apropriado pelo autuado, o valor do crédito devido, o valor do estorno apurado, o estorno proporcional, o valor do estorno lançado pelo autuado no seu livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 107/116) e o valor da diferença de estorno.

Assim, adotou o procedimento de apurar o total das entradas tributadas à alíquota de 12% e 17% e sobre este montante aplicou o percentual de saídas com redução de base de cálculo, beneficiadas pelo Decreto nº 7799/00. Este procedimento foi correto, com base na legislação pertinente. Portanto, após ter encontrado o percentual de saídas com benefício do Decreto 7.799/00, estornou a parcela correspondente a 2% ou 7% do crédito excedente, haja vista que só teria direito a 10% de crédito fiscal.

Pelo exposto, não acho as razões de defesa no sentido de que os cálculos efetuados pelo autuante estariam incorretos e mantendo a infração 06 em sua totalidade com a modificação das datas de ocorrências conforme demonstrativo a seguir, extraído da fl. 3122 que foi saneamento pelo fiscal autuante e apresentado ao contribuinte (fl. 3140).

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 06

DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS	MULTA (%)
28/02/2011	09/03/2011	10.960,12	60
31/03/2011	09/04/2011	56.532,55	60
30/06/2011	09/07/2011	22.222,59	60
31/08/2011	09/09/2011	4.363,52	60
30/09/2011	09/10/2011	3.726,60	60
<b>TOTAL</b>		<b>97.805,38</b>	

INFRAÇÃO 07 - Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias.

A defesa tomado por fundamento o critério constitucional da não-cumulatividade do imposto, defende a tese de que as câmaras frigoríficas nas quais é consumida energia elétrica são uma extensão do processo de fabricação de seus produtos, e estes, por se tratar de gêneros alimentícios, só estarão aperfeiçoados para serem consumidos se forem apresentados sob certas condições nas aludidas câmaras frigoríficas. Em assim sendo, equipara-se legalmente a estabelecimento industrial, como previsto no art. 9º do Regulamento do IPI, dando-lhe o direito ao creditamento do ICMS relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo.

O contribuinte está inscrito no cadastro estadual no segmento de comércio atacadista de produtos alimentícios. A necessidade de câmaras frigoríficas para conservação dos produtos é um requisito inerente ao estabelecimento comercial que opera com produtos com as características apontadas na defesa. Em assim sendo, o fato de utilizar equipamentos refrigeradores para conservar alimentos industrializados que irá distribuir não se configura como atividade industrial. A conservação em refrigerador, pela comercial atacadista, do produto acabado e destinado à comercialização, tem caráter comercial, não lhe dando o direito ao tratamento tributário relativo à indústria, no que tange ao crédito fiscal por consumo de energia elétrica. Em assim sendo, não se pode arguir, como feito as disposições do Regulamento do IPI (art. 9º).

A Lei nº 7.014/96, no art. 29, § 1º, III, “b”, somente permite o crédito de energia elétrica por empresas comerciais a partir de 1º de janeiro de 2020, sendo observado, mais uma vez, que este órgão julgador não tem competência para apreciar a constitucionalidade do direito posto.

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

III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:

a) a partir de 1º novembro de 1996:

1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2 - quando consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e

b) a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas hipóteses de entrada de energia elétrica no estabelecimento, não indicadas na alínea anterior.

A LC nº 87/96 dispõe:

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;(Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

b) quando consumida no processo de industrialização;(Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

d) a partir de 1º de janeiro de 2020 nas demais hipóteses; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

E por fim, a respeito do Laudo Técnico apensado aos autos, este não tem o condão de desconstituir a infração, uma vez que sua confecção, em 2008, teve por objetivo definir o consumo de energia elétrica nos processos de industrialização, o que não é o caso presente.

Por tudo exposto, mantenho o lançamento da infração 07.

O recorrente ainda se insurgue contra as penalidades impostas, as entendendo abusivas e confiscatórias.

Sobre tal tema, não cabe a este foro administrativo a discussão, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB).

E observo que o pedido para redução e/ou cancelamento de multa por descumprimento da obrigação principal inexiste previsão normativa para sua apreciação nesta instância de julgamento administrativo fiscal.

Por tudo que foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração com a modificação das datas de ocorrências da infração 06, conforme demonstrativo apresentado neste voto.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 3346 a 3380, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Quanto à Infração 1, afirma que a interpretação dada, aos fatos, pela JJF não foi a melhor, pois, de acordo com as informações contidas no demonstrativo elaborado pelo fisco, os produtos, em relação aos quais a Recorrente aplicou a redução da base de cálculo, consistem em “composto

lácteo". Argumenta que, dada a sua natureza, fácil é comprovar que o leite em pó deverá ser equiparado com composto, justificando-se a legalidade na aplicação da redução da base de cálculo.

Explica que o composto lácteo é constituído dos seguintes produtos (i) creme de leite e/ou creme de soro; (ii) leite fluído integral e; (iii) soro de leite, possuindo as seguinte características físico-químicas. Gordura (26% a 28%) e proteína (18% a 21%). Afirma que o leite, após passar pelo processo de recepção, estocagem, clarificação e pasteurização, é misturado ao soro e, depois, ao creme de leite proveniente do desnatado de leite ou creme do soro, para padronização de gordura.

Prossegue, explicando que a combinação leite + soro + creme de leite forma uma mistura que é concentrada em equipamento adequado – conjunto de evaporadores – até 50% de sólidos. Posteriormente, esse concentrado é enviado para tanques “pulmão” que possuem camisa para refrigeração térmica. O concentrado é enviado à torre de secagem para ser atomizado e seco pela ação do ar quente. Ou seja, com esse último procedimento, o leite é transformado em pó e, na sequência, envasado em sacos de polietileno.

Explica que, inicialmente, esse produto era comercializado pelas indústrias como “leite em pó modificado” que, pela antiga Portaria nº 04/01 do Ministério da Agricultura, era definido como: “*o produto elaborado a partir de leite 'in natura' ou de leite em pó integral, ou semidesnatado ou desnatado, ou pela combinação destes, responsáveis por no mínimo 50% m/m dos componentes totais do produto e dos quais deverá ocorrer o aporte mínimo de 12,75% m/m das proteínas lácteas do produto final, acrescido de glicídios totais não lácteos, desde que até o limite máximo de 30% m/m, bem como de outros ingredientes, de origem láctea e de outras fontes, assegurando-se que o teor mínimo final de proteínas de origem láctea, no produto pronto para venda, alcance o valor mínimo de 15% m/m. Essa classificação está reservada ao produto que não contenha proteína de origem não láctea*”.

Afirma que, conforme a Portaria nº 04/01, a composição do leite em pó era a seguinte: “4.1.1. Leite em Pó Modificado: 4.1.1.1. Ingredientes lácteos (isoladamente ou em combinação): Leite e/ou Leite em pó integral, semidesnatado e desnatado, compreendendo, no mínimo, 50% m/m dos componentes totais do produto, derivados do leite como Leite em Pó Modificado, Creme de Leite, Creme de Leite em Pó, Gordura Láctea (Manteiga, Butteroil, e similares), Gordura Láctea em Pó, Soro de Leite Pasteurizado/UHT/esterilizado Fluido, Concentrado ou em Pó, Leite (s) Fermentado (s) J Leite Condensado, Concentrados e isolados Protéicos de Soro, Concentrados e isolados Protéicos de Leite e/ou seus sais, etc; 4.1.1.2. Ingredientes não lácteos opcionais (isoladamente ou em combinação): Açúcares e maltodextrina e/ou edulcorantes naturais/artificiais, na proporção máxima de 30% m/m, isoladamente ou combinados, gordura vegetal, preparados a base de frutas, cereais, chocolate, café, especiarias e outros produtos alimentícios.”

Explica, ainda, que, por recomendação da ANVISA, o Ministério da Agricultura alterou a nomenclatura adotada para o produto acima descrito para "composto lácteo", por meio da instrução Normativa nº 28/07, que assim o define: “2.1.1. Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apto(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado. Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto. 2.1.1.1 Composto Lácteo ou Composto Lácteo sem Adição: é o produto definido no subitem 2.1.1, em cuja elaboração seja(m) empregado(s) exclusivamente produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2). O produto final deve apresentar 100% (cem por cento) massa/massa (m/m) de ingredientes lácteos. 2.1.1.2 Composto Lácteo com Adição: é o produto definido no subitem 2.1.1, em cuja elaboração seja(m) empregado(s) produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não lácteas (3). O produto final deve apresentar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) de ingredientes lácteos”.

Quanto à composição, reproduz trechos da IN citada, da forma a seguir “*4.1. COMPOSIÇÃO: 4.1.1. Ingredientes Obrigatórios ou Matérias-primas: 4.1.1.1. Leite; 4.1.1.2. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s); 4.1.1.3. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s), quando se tratar do Composto Lácteo com adição; 4.1.1.4. Ambas - Produto(s) ou substância(s) láctea(s) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s), quando se tratar do Composto Lácteo com adição. 4.1.2. Ingredientes Opcionais: 4.1.2.1. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (ver Nota 2) - isolado(s) ou em combinação; 4.1.2.2. Produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) não-láctea(s) (ver Nota 3) isolado(s) ou em combinação.*”

Prossegue, explicando que o “leite em pó modificado” passou a ser denominado de “composto lácteo”, sem que houvesse qualquer alteração na composição do produto. Ou seja, o produto cuja redução da base de cálculo foi aplicada, nada mais é do que o antigo leite em pó modificado, motivo pelo qual o benefício utilizado pela Recorrente encontra respaldo na legislação aplicável à data da ocorrência dos fatos geradores (artigo 87, inciso XXI, do RICMS/BA).

Afirma que, corroborando com a alegação da Recorrente, a própria Administração Tributária reconhece que a partir do ano de 2012, após a alteração da redação do artigo 268, XXV do Decreto nº 13.780/12, o composto lácteo foi inserido expressamente como produto contemplado com a redução da base de cálculo.

Alega que é possível perceber que a intenção do legislador sempre foi de conceder aos produtos lácteos o benefício fiscal, pois, como restou amplamente demonstrado, a diferença na denominação utilizada não deveria ser capaz de desnaturar a composição dos produtos para fins de aplicação ou não de determinado benefício fiscal. Conclui, portanto, que os produtos se equiparam, em consequência do que deverá ser reconhecida a legalidade da aplicação da redução da base de cálculo, cancelando-se integralmente a autuação fiscal por ausência de fundamento válido capaz de imputar a Recorrente a obrigação de recolher o imposto com a carga tributária regular.

Quanto à Infração 2, afirma que a decisão recorrida aduz que o material adquirido para uso e consumo do estabelecimento, especificamente aquisição de óleo lubrificante, óleo diesel, álcool etílico, gasolina aditivada, Gás GLP, etc., não faz jus ao creditamento do ICMS. Assegura, contudo, que tal entendimento não merece prosperar.

Informa que a BRF S/A é empresa que tem por objeto principal a industrialização, a comercialização e a exportação de produtos alimentícios de origem animal e de rações e nutrientes para animais. A fim de organizar suas operações, visando melhor aproveitamento logístico, a ora Recorrente possui diversos estabelecimentos que realizam atividades específicas, a saber, as atividades de administração, industrialização, distribuição, armazenamento, comercialização, exportação, dentre outras. Nesse sentido, as operações do estabelecimento autuado consistem basicamente no recebimento de mercadorias de outros estabelecimentos, em transferência, ou na compra de mercadorias de outras empresas, para posterior comercialização.

Explica que, para o transporte das mercadorias, tanto na aquisição/transferência, quanto na sua posterior comercialização, a Recorrente contrata empresas prestadoras de serviços de transporte, sendo que se responsabiliza pela aquisição, bem como pelo controle do combustível que será utilizado pelos contratados para o transporte dessas mercadorias. Observa que o combustível é utilizado pelos contratados através de um controle vinculado aos trajetos que serão percorridos na execução do transporte das mercadorias. Ainda, em decorrência dessa sistemática, o valor pago pela prestação do serviço de transporte é reduzido, pois corresponde ao valor do frete deduzido do combustível necessário.

Alega que depende diretamente da prestação de serviço de transporte por ela custeados, para que possa concretizar a atividade principal, qual seja, o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados. Assegura, portanto, que o óleo diesel utilizado como combustível é insumo necessário para o desenvolvimento da sua atividade, passível da apropriação de créditos de ICMS sobre o óleo diesel, nos termos permitidos pela legislação.

Não obstante a regularidade das operações e do creditamento de ICMS correspondente, afirma que a Autoridade Fiscal glosou os créditos de ICMS decorrentes das aquisições de combustível utilizados no transporte de mercadorias, constituindo o indevido crédito tributário, por entender que este seria material de uso e consumo, tendo a Autoridade Julgadora *a quo* corroborado com a autuação fiscal e firmado o entendimento de que não há possibilidade de os materiais autuados serem considerados insumos, já que a Recorrente não exerce nenhuma atividade industrial com a absorção desses materiais no processo produtivo.

Argumenta, contudo, que em nenhum momento afirmou que sua atividade era industrial, ao reverso, afirma-se que o desenvolvimento da atividade na filial apontada é preponderantemente comercial para recebimento de mercadorias e/ou na compra de mercadorias de outras empresas. Por esse motivo, inclusive, o óleo diesel é essencial para a realização de sua atividade e, portanto, faz parte das operações necessárias para a concretização da atividade empresarial da Recorrente, dando direito ao creditamento do ICMS.

Sendo assim, advoga que não há como prevalecer o referido entendimento sobre o suposto creditamento indevido, tendo em vista que os valores registrados decorrem de aquisições de óleo diesel, produto que está diretamente vinculado à atividade da Recorrente, sendo necessário e fundamental para o desenvolvimento regular de sua operação. Portanto, os serviços de transporte e o óleo diesel correspondente são necessários ao desenvolvimento das atividades da Recorrente, devendo ser caracterizados como insumos. Transcreve o art. 155, §2º, I da Constituição Federal, para apoiar o direito a creditar-se nas operações autuadas.

Ainda que a Autoridade Julgadora entenda que não poderá julgar os aspectos constitucionais abordados, entende que a regra prescrita pelo texto constitucional, que prevê a aplicação plena e incondicional da não cumulatividade do ICMS para atender ao objetivo do contribuinte, deve ser primordialmente observada. Afirma que qualquer tentativa de restringir o direito de crédito dos contribuintes em operações que não tenham sido beneficiadas pela isenção ou não incidência do imposto vai de encontro a princípios basilares da Constituição Federal.

Cita o art. 20 da LC 87/96 para defender a possibilidade de o creditamento em relação a todas as aquisições de mercadorias que estão diretamente vinculadas à atividade da empresa (mesmo que não sejam diretamente consumidas no processo industrial ou integrem o produto final). Desse modo, advoga que todas as mercadorias adquiridas que são necessárias para o desenvolvimento da atividade da Recorrente geram o direito ao crédito de ICMS (ainda que se trate de material de uso/consumo), pois definitivamente se caracterizam como insumos da atividade. Transcreve a jurisprudência do STJ em apoio à sua tese

Arremata a sua peça recursal neste ponto, concluindo pelo direito ao crédito, dada a função essencial que o óleo diesel exerce, tendo em vista que o funcionamento dos caminhões contratados para a prestação do serviço de transporte dependem de forma direta e essencial da aplicação desse insumo, vinculando-se, portanto, às atividades da Recorrente, qual seja, a comercialização de alimentos em geral.

Quanto aos demais materiais objeto da glosa (por exemplo, óleo compressor e óleo de refrigeração), a Recorrente esclarece que consistem em materiais utilizados na manutenção e na refrigeração essenciais ao funcionamento dos caminhões. Explica que tais materiais são acessórios à atividade descrita no presente tópico, de modo que também se vinculam à comercialização de alimentos em geral, não sendo, portanto, materiais destinados ao uso e ao consumo do estabelecimento autuado.

Quanto à Infração nº 3, explica que a decisão recorrida entendeu que o contribuinte aplicou a alíquota de 7% nas vendas para microempresas e empresas de pequeno porte, prevista no artigo 51, I, do RICMS/97 sem cumprir o que determina o parágrafo 1º, II do art. 51, do RICMS/97, ou seja, a aplicação do desconto de forma expressa no documento fiscal. Afirma que, muito embora a Recorrente não tenha destacado de forma expressa o benefício nas notas fiscais relativas a essas operações, o desconto foi comprovadamente repassado para as adquirentes dos processos, conforme se nota das informações contidas no campo “dados adicionais” da referida

documentação anexada ao processo, nas quais consta a seguinte informação: “*O produto está calculado com desconto de 10% cfme Inc. I, Alínea ‘c’ Art. 51 do RICMS/BA, Dec. 6.284/97, que reduz a alíquota para 7%*”. Alega que não se mostra razoável desconsiderar o benefício fiscal, uma vez que as vendas para microempresas e empresas de pequeno porte efetivamente ocorreram e o desconto foi repassado.

Além disso, argumenta, no demonstrativo denominado “AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS – ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA – USO INDEVIDO DO BENEFÍCIO DEC. 7466/98 – DESCONTO INFERIOR”, elaborado pela Superintendência de Administração Tributária, constam notas fiscais com os CFOPs 5910 (remessa em bonificação, doação ou brinde) e 5949 (simples remessa). Transcreve o art. 51 do RICMS/BA para defender a idéia de que em relação a tais operações, não há que se falar em dever de aplicação do repasse de forma expressa no documento fiscal, vez que não há aquisição de mercadoria. Desse modo, ainda que não se reconheça o direito da Recorrente ao benefício fiscal previsto no art. 51, I, “c”, do RICMS/BA, mister seja ao menos julgado improcedente o lançamento quanto às notas fiscais com os CFOPs 5910 e 5949.

Quanto às infrações 4 e 5, explica que a Decisão recorrida entendeu que o contribuinte aplicou a alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no artigo 51, I, do RICMS/97 quando elas se encontravam com sua inscrição estadual inapta, conforme banco de dados da SEFAZ por ocasião da data das vendas. Afirma que essas supostas infrações decorrem de vícios formais que implicaram em problemas na situação cadastral das adquirentes.

Alega que, em que pesem os aludidos vícios, a Recorrente faz jus aos benefícios mencionados pelo Sr. Fiscal, previsto no art. 51, I, “c” do RICMS/BA, uma vez que, apesar dos erros nas informações cadastrais das adquirentes, as empresas encontravam-se habilitadas à época das operações e atualmente mostram-se regularizadas no SINTEGRA e registradas como microempresas ou empresas de pequeno porte. Afirma ter anexado, em sua Impugnação, alguns extratos do SINTEGRA que comprovam a regularidade da situação cadastral das empresas adquirentes. Sendo assim, entende que não deve ser responsabilizada se, posteriormente à época das operações, alguma empresa com quem operou passou a ser considerada como “inapta” ou “não habilitada” pelo Recorrido. Alega que não se deve obrigar o contribuinte de boa-fé a suportar eventuais prejuízos causados ao Fisco, pelo simples fato de não ter realizado a fiscalização em tempo hábil.

Quanto à Infração 6, explica que a decisão recorrida entendeu que os cálculos efetuados pelo autuante estariam corretos e por esse motivo não acolheu os argumentos de defesa da Recorrente, mantendo a infração 6 em sua totalidade, apenas retificando as datas das ocorrências. Alega, contudo, que efetuou o estorno do montante referente à redução de base de cálculo, com base no artigo 100, inciso II, do RICMS da Bahia.

Argumenta que, conforme previsto na Resolução do Senado nº 22/89, nas operações interestaduais a alíquota não será superior a 12%, sendo que, nas remessas das regiões Sul e Sudeste para a região nordeste não será superior a 7%. Transcreve o art. 1º da Resolução citada para, concluir, em seguida, que as mercadorias entradas no estabelecimento da Recorrente farão jus a créditos condizentes à alíquota de 7% ou 12%, que serão aproveitados nas respectivas saídas.

Informa que firmou “Termo de Acordo Atacadista” com o Estado da Bahia, com fulcro no Decreto nº 7.799/2000, o qual prevê que, nas operações de saídas internas com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo poderá ser reduzida em 41,176%, resultando, na prática, em aplicação de alíquota correspondente a 10% (dez por cento).

Entende, assim, que apesar de o crédito de ICMS na entrada de algumas mercadorias ser calculado à alíquota de 17% (dezessete por cento) ou 12% (doze por cento), o creditamento na saída com destino a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia não pode exceder a 10% (dez por cento) da base de cálculo do imposto, em razão do benefício fiscal previsto no Decreto nº 7.799/00 (redução da base de cálculo), de forma que o estorno do crédito deverá corresponder a 7% (sete por cento) ou 2% (dois por cento). Argumenta que a diferença entre as referidas alíquotas

(7% ou 2%) deve ser estornada ao Fisco, em vista da redução do valor de ICMS devido na saída das mercadorias, conforme previsão do artigo 100, inciso II, do RICMS da Bahia, cujo texto transcreve.

Nessa sistemática, afirma que adotou o seguinte critério para apuração da base de cálculo do valor a ser estornado (sobre o qual há incidência de 7% ou 2%): “*Total de saídas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS (redução de base de cálculo) – Total de devoluções dos produtos X Preço médio da entrada dos produtos*”. Prossegue, explicando que a Fazenda Estadual, por sua vez, adotou critério diverso para apuração da base de cálculo do valor de estorno, vez que apenas multiplicou o total de entradas tributadas a 17% (dezessete por cento) pelo percentual de saídas para contribuintes inscritos no CDA-ICMS/BA (redução de base de cálculo), sem considerar a média ponderada que efetivamente deu saída com aplicação do benefício fiscal, bem como as mercadorias que foram devolvidas e que, portanto, não devem ser objeto de tributação. Afirma que a Fiscalização considerou o valor de 17% para todas as entradas, deixando de considerar que muitas saídas, não obstante a redução da base de cálculo correspondente à aplicação de alíquota de 10%, referem-se a entradas tributadas à alíquota de 7% ou 12%, conforme resumos de estorno que foram anexados.

No primeiro caso (alíquota de 7%), assegura que não há que se falar em estorno, pois o percentual do crédito é menor que o aplicado nas respectivas saídas. No segundo caso, o valor do estorno corresponde a 2%, e não 7%.

Afirma que a razão da divergência entre os cálculos reside, principalmente, na falta de apuração das devoluções de produtos realizadas e das saídas vinculadas a entradas tributadas às alíquotas de 7% (sete por cento) ou 12% (doze por cento). Em outras palavras, a conclusão do Fisco está equivocada porque partiu da base de cálculo errada para a apuração do estorno a ser realizado.

Desta forma, tendo em vista os equívocos cometidos pela Fiscalização no cálculo dos valores devidos a título de estorno pela Recorrente (7% ou 2%), especialmente pela falta de exclusão das mercadorias devolvidas e daquelas vinculadas a entradas tributadas a 7%, que transparecem a inconsistência da presente autuação, devem ser afastados os créditos tributários exigidos.

Quanto à Infração nº 7, afirma que a decisão recorrida aduz que o ICMS relativo à aquisição de energia elétrica não deve ser considerado como custo de produção da Recorrente para fins de creditamento. Entende, contudo, que tal entendimento não merece prosperar. Transcreve o art. 155 da CF/88, o art. 33 da LC 87/96 e o art. 93 do RICMS/97 para defender a idéia de que somente nos casos de isenção e não incidência é que o contribuinte deixará de usufruir de créditos para compensação, sendo que nenhum ente legislativo possui competência para instituir restrição diversa quanto à não-cumulatividade do ICMS.

Conclui que a normatização editada pelo Estado da Bahia manteve o direito ao aproveitamento do crédito de estabelecimento comercial, desde que haja distinção entre a energia elétrica utilizada para o processo industrial e a energia elétrica utilizada para as atividades administrativas / comerciais da empresa. Destarte, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia não impôs óbice aos estabelecimentos (matriz e filiais) quanto ao aproveitamento de créditos de energia elétrica utilizados em suas atividades que sejam equiparadas à industrialização, em nítida observância e cumprimento à legislação complementar que normatiza o ICMS.

Afirma ser filial que tem como uma de suas funções a manutenção de centro de distribuição das mercadorias produzidas pela indústria matriz, a qual, por sua vez, tem como atividade a exploração de abatedouros frigoríficos, a fabricação de produtos feitos de carnes de aves, suínos e bovinos, a preparação e a comercialização de subprodutos decorrentes de abate etc. Explica ser cediço que as aludidas mercadorias, por consistirem em produtos perecíveis, necessitam de tratamento especial na sua conservação, devendo ser armazenadas e transportadas sob refrigeração constante e ininterrupta, a fim de prolongar a sua vida útil.

Explica que, após o recebimento dos produtos no estabelecimento autuado, os mesmos são armazenados em câmaras frigoríficas para posterior comercialização a outras unidades da

empresa, sendo a refrigeração imprescindível para possibilitar que as mercadorias cheguem intactas ao seu destino final, tornando evidente que tal procedimento consiste em uma das etapas do processo de industrialização das mesmas.

Destaca que apesar de não ser uma filial que propriamente industrializa os produtos da empresa, realiza a conservação dos mesmos em câmaras frigoríficas para distribuição/revenda aos clientes, motivo pelo qual deverá ser equiparada legalmente ao estabelecimento industrial, conforme previsto no artigo 9º do Regulamento do IPI, dando-lhe o direito ao creditamento do ICMS relativo a energia elétrica consumida no processo produtivo, o qual equipara as filiais a estabelecimento industrial

Adotando exatamente este raciocínio, afirma que, no regular exercício de seu direito, escriturou os créditos originados pelo consumo da energia elétrica consumida exclusivamente nas câmaras frigoríficas, com base nas contas de energia elétrica anexadas. Inclusive, os Laudos Técnicos anexados concernentes aos exercícios de 2008 a 2013 comprovam que há anos o estabelecimento da Recorrente direciona o consumo da energia elétrica para a atividade industrial relacionada à refrigeração dos produtos em análise.

Embora a autoridade fiscal tenha dado outro entendimento, defende que a refrigeração promovida nas câmaras frigoríficas implica em conservação e beneficiamento das mercadorias, que se enquadra no conceito de industrialização, evidenciando o direito da Recorrente aos créditos em debate. Transcreve o art. 46 do CTN e o art. 4º do Regulamento do IPI em apoio à sua tese.

Afirma mostrar-se descabida a classificação de tal atividade como de cunho meramente comercial, haja vista que a principal função exercida pela Recorrente é justamente a conservação das mercadorias, sendo a comercialização uma consequência do processo industrial. A etapa de refrigeração dos produtos comercializados pela Recorrente (carnes) integra necessariamente o seu processo de industrialização, visto que, sem ela, as mercadorias fatalmente perecerão, obstando, por conseguinte, todo o restante da cadeia produtiva.

Informa que, na Solução de Consulta nº 227 – Cosit (cujo texto reproduz), de 21 de agosto de 2014, a Receita Federal do Brasil consignou entendimento no sentido de que a atividade de refrigeração de carnes implica no necessário beneficiamento dos produtos, pelo que tal processo constitui operação de industrialização sujeito à incidência do IPI. Transcreve julgados do Poder Judiciário, em apoio à sua tese.

Conclui que, ante a demonstração do consumo de energia elétrica nas atividades de refrigeração das câmaras frigoríficas, as quais integram efetivamente o processo produtivo (por equiparação) da Recorrente, mister seja reconhecida a regularidade dos creditamentos aproveitados, com o cancelamento definitivo dos créditos tributários de ICMS em cobrança.

Quanto às multas aplicadas, alega que sobre as glosas de créditos de ICMS foram aplicadas penalidades de 60% (sessenta por cento), majorando ilegalmente o crédito tributário pretendido pela Autoridade fiscal, ignorando que a vedação do efeito de confisco da atuação fiscal do Estado e das entidades que detêm a capacidade tributária tem estreita relação com o direito de propriedade do contribuinte, conforme elucida Bernardo Ribeiro de Moraes, cuja doutrina reproduz. Transcreve doutrina e jurisprudência em apoio à idéia de que a multa imposta possui caráter confiscatório.

Conclui, portanto, ser necessária a eliminação da multa imposta, já que jamais poderia superar o patamar de 20% (vinte por cento) do valor do imposto cobrado.

Diante do que fora exposto, requer o provimento do presente Recurso Voluntário com o reconhecimento do direito da Recorrente ao creditamento do ICMS nas operações realizadas, cancelando-se integralmente o Auto de Infração de origem, por ser medida de direito.

Subsidiariamente, a Recorrente requer, ao menos, seja reduzida a multa a patamar não superior a 20%, com base nos ditames constitucionais e legais que regem o ordenamento jurídico pátrio.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Observo que não houve alegações preliminares, em função do que passo ao exame do mérito.

Quanto à Infração 1, a acusação fiscal foi “*Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ...*”. O lançamento pontuou que o contribuinte aplicou indevidamente a redução da base de cálculo de 58,827% ao produto composto lácteo.

O sujeito passivo se opôs ao lançamento, alegando que a redução de base de cálculo, prevista no art. 87, XXI, do RICMS/97, para o leite em pó, aplica-se, igualmente, ao composto lácteo, pois ambos os produtos têm a mesma composição.

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

Assim, cabe pontuar que o texto do RICMS/97, vigente à época dos fatos objetos da presente autuação, não fazia qualquer menção à mercadoria “*composto lácteo*”, conforme se depreende da leitura do art. 87, inciso XXI, abaixo transcrito.

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

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

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

A distinção está evidenciada ademais pela alteração promovida na legislação estadual, pois a partir de agosto de 2013 o texto regulamentar vigente (RICMS/12) passou a prever o composto lácteo, acréscimo que não se faria necessário se se tratasse de “*espécies do gênero leite em pó*”, como sustenta 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 sobre as mercadorias componentes da cesta básica, com viés eminentemente social. Não seria seguro que se pudesse, sem qualquer critério, estender tal tratamento aos demais produtos feitos a partir do leite, pois a agregação de aditivos pode desnaturar completamente o uso e fins do produto, fazendo-o, eventualmente, perder o caráter de essencialidade alimentar. Assim, até mesmo a teleologia da regra interpretada requer uma visão conservadora do seu conteúdo.

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

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

...  
II – outorga de isenção;  
...”

Essa tem sido a jurisprudência deste CONSEF, o qual possui julgados reiterados consagrando o entendimento de que o produto “*composto lácteo*” não foi contemplado pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 87, Inciso XXI, do RICMS/97 (então vigente),

conforme Acórdãos JJF nº 0132-02/15 e 0112-05/15, confirmados, em segunda instância, pelos Acórdãos CJF nº 0347-11/15 e 0408-12/15.

Assim, entendo que a decisão de piso não merece reparo, no que se refere à Infração 1.

Quanto à Infração 2, a acusação foi “*Utilização indevida de crédito fiscal referente às aquisições de material de uso e consumo do estabelecimento*”. O sujeito passivo se opõe ao lançamento, alegando que os créditos glosados se referem à aquisição de óleo lubrificante, óleo diesel, álcool etílico, gasolina aditivada e gás GLP, mercadorias que considera essenciais à prestação de serviço de transporte, contratado a terceiros para viabilizar a entrada e a saída das mercadorias para o seu destino. Embora não preste o serviço de transporte, afirma que arca com o custo do combustível relacionado à prestação do serviço, efetivada por terceiros.

É importante ressaltar que, embora a empresa BRF S/A desenvolva atividade de industrialização, comercialização e exportação, o estabelecimento autuado tem como atividade o comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e seus derivados, conforme atesta o próprio sujeito passivo em trecho da sua peça recursal, à folha 3356, abaixo reproduzido.

*“Assim, as operações da ora Recorrente consistem basicamente no recebimento de mercadorias de outros estabelecimentos, em transferência, ou na compra de mercadorias de outras empresas, para posterior comercialização.”*

Ou seja, não tem como objeto a atividade industrial, muito menos a prestação de serviços de transporte, não se enquadrando, portanto, nas situações previstas no art. 93, do RICMS/97, que dariam direito ao uso do crédito fiscal sobre os combustíveis empregados na prestação de serviço de transporte, conforme abaixo.

*“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*...  
b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*...  
f) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual;  
...”*

Quanto ao óleo diesel, eventualmente adquirido pela Recorrente somente poderia ensejar o direito ao crédito na hipótese de se destinar a uma posterior revenda, ou seja, se for objeto de uma posterior comercialização, o que não é o caso.

Quanto à sua alegada utilização nos veículos de terceiros, componentes da frota que lhe dá apoio à comercialização dos produtos, entendo que o direito ao crédito (caso provada a situação relatada) somente acontece no estabelecimento que faz uso de tais combustíveis, desde que atendidos os dois requisitos exigidos pela legislação: ingresso efetivo da mercadoria e documentação idônea. Não caberia, jamais, ao estabelecimento autuado, pois não o utiliza para o seu comércio.

O mesmo se dá com o óleo compressor utilizado na refrigeração das carnes transportadas, pois o seu consumo ocorre na atividade prestada por terceiros, e não na atividade comercial do estabelecimento autuado.

Assim, tenho por procedente a Infração 2, não merecendo reparo a decisão recorrida.

Quanto à Infração 3, a conduta descrita foi “*Recolhimento a menor do imposto em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”. Trata-se de operações destinadas às micro e empresas de pequeno porte, sem, a aplicação do desconto de forma expressa no documento fiscal.

O sujeito passivo se opôs, alegando que, muito embora não tenha destacado de forma expressa, o

desconto foi repassado para as empresas adquirentes. Alega, também, que a exigência da demonstração expressa não se aplica às operações com os CFOP's 5910 e 5949 por não se referirem a uma verdadeira operação de aquisição de mercadoria.

As vendas para micro e pequenas empresas goza do benefício da alíquota reduzida, submetidas, porém, ao atendimento de um requisito, qual seja, a demonstração do repasse do benefício fiscal para as empresas adquirentes, conforme se depreende da leitura do art. 51 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, abaixo reproduzido.

*"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:*

...

*c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV) e de mercadorias consideradas supérfluas (alíneas "a" a "j" do inciso II do presente artigo);*

...

*§ 1º Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea "c" do inciso I deste artigo:*

...

*II - o estabelecimento industrial ou a este equiparado na forma do inciso anterior obrigue a repassar para o adquirente, sob a forma de desconto, o valor aproximadamente correspondente ao benefício resultante da adoção da alíquota de 7% em vez da de 17%, devendo a redução constar expressamente no respectivo documento fiscal* (grifo acrescido).

..."

De fato, como se lê acima, é condição do gozo do benefício a demonstração, no corpo do documento fiscal, da redução do preço da mercadoria no mesmo montante do imposto reduzido. Tal requisito, imposto por lei, tem por finalidade garantir que a renúncia fiscal se reverta em prol das micro e pequenas empresas. Não basta, portanto, a mera referência de redução de alíquota, no campo “dados adicionais”, pois não representa qualquer garantia nem prova de que o benefício fiscal foi repassado para os destinatários.

Como não houve demonstração expressa no corpo do documento fiscal, caberia, ao sujeito passivo, carrear ao processo outros elementos de prova que pudessem revelar a prática de um preço inferior àquele praticado em relação aos demais contribuintes, em níveis equivalentes ao imposto dispensado, o que não foi feito. Caso o contribuinte reúna provas nesse sentido, pode manejá-lo controle de legalidade junto à PGE, com vistas a desconstituir o presente lançamento,

Entendo, portanto, que a presente infração se encontra caracterizada.

No que se refere, contudo, às operações com os CFOP's 5910 e 5949, entendo que assiste razão ao sujeito passivo, pois são operações de saída de mercadorias em que não houve a cobrança de “preço” mercantil. De fato, se as operações com preço comprovadamente reduzido devem gozar do benefício fiscal da redução de alíquota, muito mais razão há para se dispensar tal tratamento àquelas operações cujo preço inexiste pelo simples fato de que se deram a título gratuito, tal como ocorre com as saídas a título de brinde, bonificação ou doação, cujo CFOP é 5910.

As “outras saídas não especificadas” (CFOP 5949) devem se submeter a idêntico tratamento, constituindo-se em operações às quais não se deve aplicar a exigência prevista no inciso II do § 1º do art. 51 do RICMS/97, então vigente, pois se trata de “simples remessa”, nas quais inexiste o elemento “preço”.

Assim, reformo a decisão de piso neste ponto e julgo procedente em parte a Infração 3, excluindo do demonstrativo de débito as operações com os CFOP's 5.910 e 5.949, em consequência do que a exigência fiscal fica reduzida para R\$106.560,70, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

MÊS	VALOR LANÇADO	VALOR 5.910 e 5.949	VALOR JULGADO CJF
jan/10	16.817,87	332,77	16.485,10
fev/10	12.367,65	1.418,10	10.949,55
mar/10	12.131,88	206,14	11.925,74
abr/10	12.987,70	226,98	12.760,72
mai/10	19.152,92	414,85	18.738,07
jun/10	12.611,43	193,34	12.418,09
jul/10	7.696,87	258,78	7.438,09
ago/10	3.440,98	507,51	2.933,47
set/10	4.919,81	112,24	4.807,57
out/10	4.171,88	255,32	3.916,56
nov/10	4.102,06	309,23	3.792,83
dez/10	676,47	281,56	394,91
<b>TOTAL</b>	<b>111.077,52</b>	<b>4.516,82</b>	<b>106.560,70</b>

As infrações 4 e 5 descrevem condutas assemelhadas que podem ser traduzidas como recolhimento a menor em decorrência de redução indevida da alíquota. A Infração 4 refere-se à aplicação da alíquota de 7% nas vendas para micro e empresas de pequeno porte, prevista no art. 51, I, do RICMS/97, quando elas se encontravam com sua inscrição estadual inapta, enquanto que a Infração 5 se refere à redução da base de cálculo em 41,176%, quando a empresa é signatária de Termo de Acordo e os adquirentes das mercadorias devidamente “Ativos” no cadastro desta SEFAZ.

A autuação aponta que as empresas destinatárias se encontravam com a situação cadastral irregular no período da autuação. A empresa negou o fato, afirmando que os clientes se encontravam em situação regular. Baixado em diligência, restou provado que os destinatários se encontravam em situação irregular, à data das operações autuadas.

O exame dos arquivos acostados ao CD, à folha 3123, pelo fiscal diligente, revela que assiste razão ao autuante, pois as empresas destinatárias não desfrutavam da condição exigida para aplicação da alíquota reduzida. Tenho as infrações 4 e 5 como procedentes, não merecendo reparo a decisão de piso.

Quanto à Infração 6, a conduta foi assim descrita, “*Deixou de efetuar o estorno de créditos de ICMS relativos as entradas de mercadorias, cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo no valor correspondente a parte proporcional da redução ...*”. O sujeito passivo questiona a metodologia adotada pelo autuante para apuração do valor a ser estornado. Alega que a base de cálculo do valor do estorno deve ser calculada sobre a diferença entre o valor das saídas e o valor das devoluções.

A questão tem a ver com a metodologia a ser adotada para cálculo do estorno de créditos, exigido para os contribuintes atacadistas que firmaram termo de acordo com a administração fazendária para gozo do benefício para redução da base de cálculo nas saídas destinadas a contribuintes do imposto.

Reza o art. 6º do Decreto 7799/00 que a base de cálculo dos estornos deverá tomar como referência o valor das aquisições, conforme se lê abaixo, no trecho grifado.

*“Art. 6º - Os créditos fiscais relativos a mercadorias e bens adquiridos e a serviços tomados, vinculados a operações subseqüentes amparadas pelos benefícios previstos nos arts. 1º, 2º, 3º-B, 3º-D, 3º-E e 3º -F, não poderão exceder a 10% (dez por cento) do valor da base de cálculo do imposto utilizada em cada um dos respectivos documentos fiscais de aquisição dos serviços, bens ou mercadorias (grifo acrescido).*

Ora, se o limite para o creditamento tem como base o montante de 10%, calculados sobre o valor das aquisições, é justo que sejam tomadas como base de cálculo as operações de entrada do estabelecimento no período. Não tem, assim, qualquer respaldo na legislação o uso das operações de saída, como base para a efetivação dos estornos, ao revés do que defende a Recorrente, sendo forçoso admitir que assiste razão ao autuante, neste ponto.

Examinando o demonstrativo de débito relativo à Infração 6 (“Estorno de Crédito a Menor ...”), acostado ao CD à folha 148, é possível notar que, diferentemente, do que alega o sujeito passivo,

o cálculo do estorno foi feito nota a nota, individualmente, tendo o autuante indicado a alíquota de cada uma das operações de entrada, com o respectivo número da NF e demais informações.

É possível constatar, igualmente, que somente foram objeto de estorno as operações tributadas, na entrada, à alíquota de 12% ou 17%, tendo sido calculada a diferença entre o montante creditado e os 10% a que possui direito a empresa autuada. Não há, portanto, operação tributada a 7%, conforma alega a Recorrente.

Entendo, portanto, que o fiscal autuante fez uso de uma metodologia compatível com o que determina o art. 6º do Decreto nº 7799/00, restando caracterizada a infração.

Quanto à alegação de que foram incluídas, indevidamente, operações de devolução, o sujeito passivo não indicou quais os documentos fiscais que se referem a operações de devolução, restando inepta, a sua peça recursal neste ponto.

Mantida a decisão de piso neste item.

Quanto à Infração 7, a conduta da autuada foi descrita como “*Utilização indevida de crédito fiscal relativo à aquisição de energia elétrica na comercialização de mercadorias*”. O sujeito passivo defende que a energia elétrica consumida pelo estabelecimento autuado deve ser considerada como custo de sua atividade que se equipara a estabelecimento industrial.

O direito ao creditamento na entrada de energia elétrica no estabelecimento está regulado pelo art. 29 da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo.

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

*§ 1º O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

*... III - tratando-se de entrada de energia elétrica no estabelecimento:*

*a) a partir de 1º novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais; e*

*...”*

Da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, é possível concluir que existem apenas três hipóteses em que as aquisições de energia elétrica propiciam direito a crédito, quais sejam, quando houver revenda da energia elétrica (inciso I), quando utilizada no processo de industrialização (inciso II) ou quando vinculada a operações de exportação (inciso III).

O consumo de energia elétrica em frigoríficos, para efeito de conservação de alimentos mantidos em estabelecimentos comerciais, não é, portanto, hipótese prevista em lei que gere direito ao creditamento ao estabelecimento autuado.

Frise-se, mais uma vez, que o estabelecimento autuado desenvolve atividade comercial, sendo certo que possui CNAE 46.34-6-01 (conforme consulta pública ao site da Receita Federal) e não industrial. Ademais, as notas fiscais acostadas ao processo revelam que as notas fiscais emitidas pelo contribuinte não possuem o destaque do IPI.

Entendo, assim, que a presente infração se encontra caracterizada, não merecendo reparo a Decisão de piso, a qual, mantenho neste ponto.

Quanto ao pedido de redução da multa, não há como acolher, pois a conduta infratora implicou em descumprimento de obrigação principal, o que desautoriza a mitigação da sanção, por parte desta corte.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor lançado para R\$2.575.156,15, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÕES	VALOR
1	65.512,70
2	1.363.508,14
3	106.560,70
4	286.117,62
5	108.347,84
6	97.805,38
7	547.303,77
<b>TOTAL</b>	<b>2.575.156,15</b>

#### VOTO DIVERGENTE (Infração 1 – Composto Lácteo)

Peço vênia para divergir do nobre relator.

Restringe-se a minha divergência, única e exclusivamente, ao fato de que, no caso em apreço, incide também a redução da base de cálculo no que tange à infração 1 ao “composto lácteo”.

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.

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 susceptível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transcrito:

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

(...)

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

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

Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto 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 dúvidas, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.

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

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

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

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

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.

Assim, 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.

Diante do exposto, entendo ter restado evidenciado que, em que pese 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 tiraram 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 por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269352.0038/14-1, lavrado contra BRF S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$2.575.156,15, 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS