

**PROCESSO** - A. I. Nº 269352.0052/16-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PUBLICA ESTADUAL e BRF S.A.  
**RECORRIDOS** - BRF S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0058-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - PUBLICAÇÃO: 21/12/2017

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0418-12/17**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ILEGITIMIDADE PASSIVA.** A autuação foi feita em nome de pessoa ilegítima para figurar na relação jurídica tributária, haja vista que, caberia a Fiscalização verificar se os créditos fiscais transferidos pelos estabelecimentos remetentes são legítimos ou não. Atribuir ao contribuinte destinatário a obrigação de verificar a origem dos créditos fiscais transferidos pelos estabelecimentos remetentes não encontra amparo na legislação tributária. A função fiscalizatória é indelegável, sendo do ente público a competência exclusiva para tanto. Decretada, de ofício, a improcedência da infração, por entender que o autuado apresentou documento comprobatório do direito ao crédito fiscal lançado, ou seja, Notas Fiscais de transferências emitidas pelos remetentes dos créditos fiscais transferidos e, também, comprova a origem dos créditos registrados em sua escrita fiscal. **b) ENERGIA ELÉTRICA.** Energia elétrica consumida por estabelecimento comercial não se constitui produto intermediário, sendo ilegítima a utilização do crédito fiscal. Infração subsistente. **c) SAÍDAS SUBSEQUENTES EFETUADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO.** Autuado arguiu exclusivamente a nulidade do lançamento, cuja apreciação concluiu pelo não acolhimento da pretensão defensiva. No mérito, independentemente do silêncio do autuado, os elementos acostados aos autos confirmam o acerto da autuação. Infração subsistente. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO E/OU CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. b) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO.** O art. 146 da Constituição Federal especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo. No caso específico do ICMS a Constituição Federal indica no seu art. 155, § 2º, XII, as matérias em relação às quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária. Certamente que, o fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, utilizando-se de sua competência constitucional, salvo se não se tratar de matéria que deva, obrigatoriamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado. A diferença de alíquotas encontra-se prevista no art. 155, § 2º, VIII,

da Constituição Federal, sendo que o art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, que versam sobre a diferença de alíquotas têm plena validade formal e material. Infrações 7 e 8 subsistentes. Acolhida a arguição de nulidade atinente à infração 1. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora quanto à infração 3. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício em virtude da Decisão de 1ª Instância, proferida pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0058-01/17 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração reduzindo o montante exigido de R\$4.734.048,65 para R\$1.122.266,97, mais multa, em razão do cometimento das seguintes infrações objeto dos presentes recursos:

1. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.611.781,68, acrescido da multa de 60%. Consta que se trata de créditos fiscais de ICMS recebidos em transferência de outras filiais da empresa, sem a devida comprovação da origem de eventual saldo credor nos estabelecimentos remetentes, que desse suporte às respectivas transferências. Conforme relatórios constantes do Anexo 1;*
2. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$733.415,73, acrescido da multa de 60%;*
3. *Recolheu a menos ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$210.999,29, acrescido da multa de 60%;*
4. *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$17.935,76, acrescido da multa de 60%;*
7. *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos meses de fevereiro a abril, junho a agosto, outubro e dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$73.167,59, acrescido da multa de 60%;*
8. *Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, maio, julho e outubro de 2014, sendo exigido ICMS no valor de R\$66.969,88, acrescido da multa de 60%;*

Após apresentação de defesa e informação fiscal, a 1ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração conforme o voto transcrito abaixo:

### “VOTO

*O Auto de Infração em exame versa sobre a exigência de crédito tributário, em decorrência do cometimento de nove infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.*

*Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante atinente às infrações 1, 4, 7 e 8.*

*No que tange a nulidade arguida referente à infração 1, verifica-se que a conduta infracional imputada ao autuado apresenta a seguinte descrição: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito.*

*Na complementação da descrição da infração consta que se trata de créditos fiscais de ICMS recebidos em transferência de outras filiais da empresa, sem a devida comprovação da origem de eventual saldo credor nos estabelecimentos remetentes, que desse suporte às respectivas transferências.*

*Passo a examinar.*

*A admissibilidade de transferência de créditos fiscais entre estabelecimentos da mesma empresa tem previsão no art. 114-A do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA/97) aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente até 31/03/2012, e no art. 306 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA/12), Decreto nº 13.780/12, vigente a partir de 01/04/2012.*

*O impugnante argui a nulidade da autuação por erro de sujeição passiva, ou seja, sustenta que a infração deveria ter sido direcionada aos estabelecimentos remetentes dos créditos fiscais.*

*De fato, no caso em exame, o autuado na condição de destinatário dos créditos fiscais transferidos por outros estabelecimentos, não tem a obrigação e, em princípio, não pode comprovar a origem dos créditos fiscais recebidos em transferência.*

*Observa-se que, diversamente do que consta na descrição da infração, o autuado apresentou o competente documento comprobatório do direito ao crédito fiscal lançado, ou seja, apresentou as Notas Fiscais de transferências emitidas pelos remetentes dos créditos fiscais transferidos.*

*A questão suscitada neste item da autuação, verdadeiramente, não diz respeito à falta de apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito utilizado pelo autuado, mas sim a legitimidade dos créditos fiscais transferidos pelos estabelecimentos emitentes dos documentos fiscais. Ou seja, se os créditos fiscais transferidos, de fato, foram apropriados legitimamente pelos estabelecimentos de origem dos referidos créditos fiscais.*

*Na realidade, não incumbe ao autuado comprovar a origem de eventual saldo credor nos estabelecimentos remetentes que desse suporte às transferências, mesmo porque a função fiscalizatória é do ente público e não particular. A função fiscalizatória é indelegável, portanto, de competência exclusiva do Estado.*

*Assim sendo, cabe à Fiscalização proceder à devida verificação nos estabelecimentos que transferiram os créditos fiscais utilizados pelo autuado, no intuito de comprovar ou não a legitimidade dos créditos fiscais transferidos e, a partir daí, adotar as providências necessárias para, se for o caso, exigir o crédito tributário porventura devido mediante lançamento de ofício.*

*Vale registrar, a título ilustrativo, que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, em decisão proferida nos termos do Acórdão CJP Nº 0297-11/10 se manifestou no mesmo sentido, conforme se verifica nos excertos do voto abaixo reproduzido:*

*[...]*

*E, como visto e observado corretamente pela JJF, as operações realizadas pelo estabelecimento remetente para o destinatário dos créditos fiscais estão amparadas pelo art. 114-A do RICMS/BA, supra transcrito e, no caso de apuração quanto à origem e legitimidade do crédito fiscal escriturado no estabelecimento remetente, deve ser efetuado o necessário procedimento fiscal naquele estabelecimento, considerando-se autônomo cada estabelecimento comercial industrial, extrator, importador produtor ou prestador de serviço de transporte do mesmo titular, ainda que as atividades sejam integradas, à luz do teor dos arts. 37 e 42 do RICMS/BA.*

*Pelo que, por força da prova documental que destes autos se extrai, considero os valores lançados na escrita do autuado, em cotejo com as cópias das notas fiscais apresentadas, elidida a autuação, também quanto à infração 2, tendo sido lançado pelo autuado, no livro Registro de Apuração do ICMS, o débito no estabelecimento remetente correspondente ao crédito escriturado no mencionado livro do estabelecimento destinatário.*

*Diante do exposto, com fulcro no art. 18, IV, “d”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, acolho a nulidade arguida por ilegitimidade passiva para declarar nulo o lançamento atinente a este item da autuação.*

*Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de instaurar novos procedimentos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.*

*Quanto à infração 4, o impugnante sustenta que a dissonância entre os dispositivos legais capitulados, os fatos ocorridos, e a premissa adotada pelo autuante como fundamento da acusação fiscal importa na decretação de nulidade da autuação.*

*A conduta infracional imputada ao autuado neste item da autuação apresenta a seguinte descrição: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias.*

*Por certo que, independentemente de ter ocorrido à dissonância aduzida pelo impugnante, a conduta infracional imputada ao autuado acima reproduzida não deixa margem a dúvidas de que se trata de glosa de crédito fiscal atinente à aquisição de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias. Portanto, de forma muito clara, a Fiscalização descreveu a conduta infracional atribuída ao autuado, que, inclusive, consignou na peça defensiva o seu inconformismo quanto ao mérito da exigência fiscal de forma detalhada, permitindo concluir que pode exercer plenamente o seu direito de ampla defesa e do contraditório.*

*Diante disso, por não vislumbrar qualquer prejuízo que tenha sido causado ao autuado, não acolho a nulidade do lançamento atinente a este item da autuação.*

*No tocante às infrações 7 e 8 - impugnadas conjuntamente -, o impugnante alega que estão eivadas de vício material na medida em que, ao aplicar a penalidade que entende devida, o autuante optou por aplicar a multa*

*prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, de cunho absolutamente genérico. Sustenta que a dissonância entre os dispositivos legais capitulados, os fatos ocorridos, e a premissa adotada pelo autuante como fundamento da acusação fiscal importa na decretação de nulidade da autuação.*

*Observo que ambas as infrações dizem respeito à exigência do ICMS referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.*

*Certamente que, independentemente de ter ocorrido a dissonância aduzida pelo impugnante, à descrição das infrações não deixa margem a dúvidas de que se trata de exigências atinentes à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas. Portanto, de forma muito clara, a Fiscalização descreveu a conduta infracional atribuída ao autuado, que, inclusive, consignou na peça defensiva o seu inconformismo quanto ao mérito da exigência fiscal.*

*Diante disso, por não vislumbrar qualquer prejuízo que tenha sido causado ao autuado para o exercício pleno do seu direito de defesa e do contraditório, não acolho a nulidade arguida quanto a estas infrações.*

*Apreciadas as nulidades arguidas passo ao exame de mérito das infrações impugnadas.*

*Relativamente à infração 2, a acusação fiscal diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS relativo à aquisição de energia elétrica usada na comercialização de mercadorias.*

*Observo que o impugnante sustenta - em síntese - o seguinte:*

- o aproveitamento dos créditos fiscais oriundos da entrada de energia elétrica no estabelecimento ocorreu nos exatos termos autorizados pela legislação;*
- os créditos fiscais foram apropriados devidamente amparados em laudo técnico demonstrativo do percentual utilizado em suas atividades industriais, conforme expressamente autorizado pelo art. 93, II, "b", do RICMS/BA/97 e art. 309, IV, "b", do RICMS/BA/12.*
- o Laudo Técnico Pericial anexado demonstra que utilizava a energia elétrica no seu processo produtivo em percentual equivalente a 87,4%, sendo apenas 12,6% restantes, empregados em áreas administrativas;*
- os créditos fiscais relativos à energia elétrica foram apropriados em conformidade com a legislação baiana, bem como os inúmeros Pareceres Normativos elaborados pela Fazenda Estadual da Bahia como, por exemplo, os Pareceres nºs 14700/2009 e 11304/2010, os quais sepultam qualquer dúvida acerca do direito ao aproveitamento dos créditos oriundos do consumo da energia empregada diretamente na produção do estabelecimento, uma vez que devidamente amparados em laudo técnico demonstrativo do percentual utilizado em suas atividades industriais;*
- nos termos do disposto no artigo 9º, III, do Regulamento do IPI – RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, equipara-se a estabelecimento industrial, sendo, na realidade, uma extensão da indústria propriamente dita;*
- verdadeiramente, não seria necessária a equiparação legal do seu estabelecimento aos estabelecimentos industriais, na medida em que a energia elétrica adquirida, cujos créditos foram glosados, é quase que inteiramente consumida no resfriamento e na refrigeração das câmaras frigoríficas para congelamento e conservação dos produtos;*
- o congelamento dos produtos assim como a manutenção a uma temperatura de -18°C (para armazenagem) e de -12°C (para transporte), fazem parte integrante do processo de industrialização, mesmo porque, sem a refrigeração, os seus produtos jamais seriam aptos para venda e comercialização.*

*Por certo que não assiste razão ao impugnante.*

*Na realidade, a admissibilidade do crédito fiscal pela legislação tributária do ICMS no Estado da Bahia está adstrita às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no processo de industrialização, consoante estabelece o art. 309, IV, "b", do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.*

*Verifica-se que o autuado encontra-se inscrito no Cadastro de Contribuintes da SEFAZ/BA tendo como atividade principal "Comércio Atacadista de carnes bovinas, suínas e derivados" e atividades secundárias "Comércio atacadista de Leites e laticínios" e "Comércio atacadista de bebidas não especificadas anteriormente".*

*A alegação defensiva de que se equipara a estabelecimento industrial, conforme estabelecido na legislação do IPI, para fundamentar à utilização do crédito fiscal glosado não se sustenta.*

*Primeiro, porque o campo de abrangência da legislação do IPI encontra-se delimitado ao referido tributo de competência federal. Ou seja, as suas disposições não podem ser impostas ao ICMS, já que este se trata de tributo de competência estadual.*

*Segundo, porque a equiparação aduzida pelo impugnante somente poderia surtir efeito no âmbito do ICMS se, expressamente, especificamente, esta tratasse da referida equiparação, o que, de fato, não ocorre.*

*Também não se sustenta a alegação defensiva de que, verdadeiramente, não seria necessária a equiparação legal do seu estabelecimento aos estabelecimentos industriais, na medida em que a energia elétrica adquirida, cujos créditos foram glosados, é quase que inteiramente consumida no resfriamento e na refrigeração das câmaras frigoríficas para congelamento e conservação dos produtos; que fazem parte integrante do processo de industrialização.*

*Isto porque, o resfriamento e congelamento aduzidos pelo impugnante não se constituem um processo de industrialização, já que as mercadorias não sofrem qualquer transformação ou modificação de sua natureza no processo de resfriamento/congelamento.*

*Assim sendo, ainda que o autuado fosse equiparado a industrial, a utilização dos créditos fiscais seria indevida, haja vista que a energia elétrica não fora consumida no processo de industrialização. Vale consignar que os elementos colacionados aos autos pelo impugnante, no caso Laudo Técnico e demais documentos, não elidem a autuação.*

*Por considerar relevante o registro feito pelo autuante quando da Informação Fiscal de existência de julgamento sobre o mesmo tema - referente à empresa Perdigão Agroindustrial S/A da qual o autuado é sucessor, pois a BRF S/A surgiu da fusão entre a Perdigão Agroindustrial S/A e Sadia S/A - conforme Decisão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº 0351-11/11, reproduzo abaixo, a título ilustrativo, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator no referido Acórdão.*

*[...]*

*Quanto à infração 2, qual seja a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisições de energia elétrica utilizada na comercialização de mercadorias, transcrevo o disposto no art. 93, II, do RICMS-BA, com a redação vigente à época dos fatos geradores, para melhor entendimento da matéria:*

*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:*

*[...]*

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

*a) a partir de 1º de 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;*

*b) nas hipóteses de entrada de energia elétrica nos estabelecimentos não indicados na alínea anterior:*

*1 - de 1º de novembro de 1996 a 31 de dezembro de 2000;*

*2 - a partir de 1º de janeiro de 2011. (Redação do item “2” com efeitos de 28/12/06 a 23/12/10 Alteração nº 141 ao RICMS/BA)*

*Visando elidir a acusação que lhe foi imputada, o recorrente alegou ter direito aos créditos fiscais em questão, porquanto equiparado a estabelecimento industrial, e que a energia elétrica consumida se incorporava, sob a forma de “frio” gerado pelos compressores de refrigeração aos produtos, constituindo-se em insumos dos produtos comercializados.*

*No que tange à equiparação do estabelecimento do recorrente a um estabelecimento industrial, por força do disposto na legislação do IPI, ressalto que a legislação do IPI tem aplicação restrita àquele imposto federal, ao passo que a legislação tributária estadual não prevê tal equiparação para o caso em tela. Também é importante frisar que, para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, possuindo escrituração fiscal própria. Dessa forma, conforme foi bem salientado no Parecer da PGE/PROFIS, a atividade desenvolvida pelo recorrente é o armazenamento e a distribuição em atacado de produtos recebidos de suas filiais industriais, não havendo como considerá-lo como um estabelecimento equiparado à indústria.*

*Dúvidas inexistem de que a energia elétrica, cujos créditos fiscais foram glosados, foi empregada na geração de “frio” nas câmaras frigoríficas para o resfriamento/congelamento dos produtos recebidos, armazenados e comercializados pelo recorrente. Contudo, esse resfriamento/congelamento a que são submetidos os referidos produtos não caracteriza um processo de industrialização, haja vista que os produtos não sofrem qualquer transformação ou modificação de sua natureza, matéria que resta pacificado nos tribunais superiores.*

*Corroborando esse entendimento, o cadastro junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é de comércio atacadista de produtos alimentícios e, conforme se verifica nos autos (fl. 794), é o autuado*

*beneficiário do Termo de Acordo de Atacadista (Decreto 7799/2000).*

*Por conseguinte, mesmo que o estabelecimento do recorrente estivesse equiparado a industrial, ainda assim não seria devida a apropriação dos créditos fiscais, já que a energia elétrica não foi consumida na industrialização.*

*Saliento que os documentos acostados ao processo na fase defensiva (fotocópia de laudo técnico e do estatuto social da empresa) não são elementos probantes capazes de comprovar a alegada industrialização e, assim, de modificar a Decisão recorrida.*

*Em face do quanto exposto, a infração resta caracterizada, uma vez que a utilização dos créditos fiscais em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas na alínea “a”, do inciso II, do artigo 93 do RICMS-BA, o qual reproduz a norma contida no art. 33, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96. Mantenho a procedência da imputação.*

*No respeitante à infração 3, verifico que o impugnante afirma que é totalmente improcedente. Alega que, em relação ao produto Composto Lácteo as operações foram realizadas com amparo no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA/97, já que se trata de Leite em pó.*

*Vejo também que o autuante contesta a alegação defensiva. Diz que o impugnante sustenta a aplicação da referida redução, prevista exclusivamente para Leite em Pó, conforme disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA/97.*

*Aduz que se confirma que a redução não se aplica ao produto Composto Lácteo, pois a Instrução Normativa nº 28/07 do Ministério da Agricultura determina que tenha o fabricante a obrigação de inserir no rótulo do produto Composto Lácteo a expressão “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ ou ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”.*

*Diz que, dessa forma, se não é leite em pó, conforme atesta o próprio Ministério da Agricultura, não faz jus à redução da base de cálculo o produto Composto Lácteo, pois a redução prevista é específica para Leite em pó.*

*De fato, assiste razão ao autuante. O Composto Lácteo não é o mesmo que o Leite em Pó. Conforme muito bem consignado pelo autuante a Instrução Normativa nº 28/07 do Ministério da Agricultura determina que tenha o fabricante a obrigação de inserir no rótulo do produto Composto Lácteo a expressão “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ ou ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”.*

*Por óbvio, se o fabricante tem a obrigação de registrar no rótulo do produto Composto Lácteo a expressão de que o não se trata de Leite em Pó, determinada pelo órgão oficial competente para tanto, qualquer discussão em sentido contrário, a meu ver, torna-se totalmente desnecessária.*

*Vale registrar que se trata de matéria já pacificada na jurisprudência deste CONSEF, conforme reiteradas decisões que apontam no sentido de que o Composto Lácteo não é Leite em Pó, portanto, descabendo falar-se em aplicação da redução da base de cálculo prevista art. 87, XXI, do RICMS/BA/97, aprovado pelo Decreto nº 6.284/96 e art. 268, XXV, do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.*

*Quanto às demais mercadorias arroladas neste item da autuação no Anexo III, (fls.105 a 148), observo que o impugnante não se reportou especificamente a qualquer um deles, apenas genericamente afirmou que agiu de acordo com a legislação baiana, que garante a redução da base de cálculo nos termos em que aplicou.*

*Diante disso, esta infração é integralmente subsistente.*

*No tocante à infração 4, constato que o impugnante arguiu exclusivamente a nulidade do lançamento, cuja apreciação foi feita acima, concluindo pelo não acolhimento da nulidade arguida.*

*No mérito, independentemente do silêncio do autuado, os elementos acostados aos autos atinentes a esta infração confirmam o acerto da autuação. Infração subsistente.*

*Quanto às infrações 5 e 6, observo que foram reconhecidas pelo impugnante, inclusive com o pagamento do valor do débito reconhecido.*

*Diante disso, cabe apenas a homologação do pagamento e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário exigido. Infrações subsistentes.*

*No que concerne às infrações 7 e 8, além da nulidade arguida - apreciada acima e não acolhida -, o impugnante alega a que a autuação é improcedente, por inexistir no ordenamento jurídico norma que confira eficácia plena à exigência do DIFAL/ICMS na hipótese.*

*Afirma que a Lei Complementar nº 87/96, responsável pela normatização geral em matéria de ICMS, foi completamente silente quanto à possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas em caso de aquisição de mercadorias provenientes de outro Estado.*

*A argumentação defensiva não tem como prosperar. Há que se observar que o art. 146 da Constituição Federal especifica genericamente o papel da lei complementar sobre matéria tributária para os três níveis de governo.*

*No caso específico do ICMS, a Constituição Federal indica no seu art. 155, § 2º, XII, as matérias em relação às*

*quais cabe à lei complementar preordenar a disciplina a ser fixada pela legislação ordinária.*

*Certamente que o fato de determinada matéria não ter sido regulada por lei complementar não impede os Estados de normatizá-la, utilizando-se de sua competência constitucional, salvo se não se tratar de matéria que deva, obrigatoriamente, ser objeto de lei complementar ou de resolução do Senado.*

*A diferença de alíquotas encontra-se prevista no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal, sendo que o art. 4º, XV, e o art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, que versam sobre a diferença de alíquotas têm plena validade formal e material.*

*Vale assinalar que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade ou ilegalidade do direito posto.*

*Diante disso, as infrações 7 e 8 são subsistentes.*

*No que diz respeito à infração 9, verifico que foi reconhecida pelo impugnante, inclusive com o pagamento do valor do débito reconhecido, restando claro que é subsistente, cabendo, apenas a homologação do pagamento efetuado e, consequentemente, a extinção do crédito tributário.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado. Assim, o montante do débito remanescente do Auto de Infração fica com seguinte quadro:*

<b>INF.</b>	<b>VLR. HISTÓRICO</b>	<b>VLR. JULGADO</b>	<b>MULTA</b>	<b>RESULTADO</b>
01	3.611.781,68	0,00	-----	NULIDADE
02	733.415,73	733.415,73	60%	PROCEDENTE
03	210.999,29	210.999,29	60%	PROCEDENTE
04	17.935,76	17.935,76	60%	PROCEDENTE
05	10.816,55	10.816,55	60%	RECONHECIDA
06	4.092,35	4.092,35	60%	RECONHECIDA
07	73.167,59	73.167,59	60%	PROCEDENTE
08	66.969,88	66.969,88	60%	PROCEDENTE
09	4.869,82	4.869,82	60%	RECONHECIDA
<b>Total</b>	<b>4.734.048,65</b>	<b>1.122.266,97</b>	<b>”</b>	

Assim, a JF concluiu pela procedência parcial do Auto de Infração no montante de R\$1.122.266,97, recorrendo de ofício para uma das Câmaras do CONSEF.

A recorrente interpôs Recurso Voluntário tendo como objeto as infrações 2, 3, 4, 7 e 8, apresentando as alegações a seguir.

Da análise das infrações acima referidas, em referência à infração 2, alega que o aproveitamento dos créditos de ICMS oriundos da entrada de energia elétrica no estabelecimento ocorreu nos exatos termos autorizados pela legislação.

Destaca que o montante de créditos de ICMS relativos à energia elétrica, que foi apropriado pelo estabelecimento ora fiscalizado, está devidamente amparado através de laudo técnico onde consta presente o demonstrativo do percentual utilizado em suas atividades industriais, consoante expressamente autorizado pelo artigo 93, inciso II, alínea “b”, do RICMS/BA (1997) e artigo 309, inciso IV, alínea “b”, do RICMS/BA (2012).

Cita Pareceres Normativos elaborados pela Fazenda Estadual da Bahia – vide, por exemplo, os de n.º 14700/2009 e 11304/2010, os quais alega sepultar qualquer dúvida acerca do direito ao aproveitamento dos créditos oriundos do consumo da energia empregada diretamente na produção do estabelecimento, uma vez que devidamente amparados em laudo técnico demonstrativo do percentual utilizado em suas atividades industriais.

Esclarece que o estabelecimento autuado é equiparado a estabelecimento industrial motivo pelo qual não poderia alegar o autuante que a recorrente não faz jus ao crédito da energia elétrica por ser considerada estabelecimento comercial. Transcreve o disposto no artigo 9º, III, do Regulamento do IPI – RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, a Recorrente equipara-se a estabelecimento industrial.

Atesta que, não seria necessária a equiparação legal do estabelecimento autuado aos estabelecimentos industriais, na medida em que a energia elétrica adquirida pela ora Recorrente, cujos créditos foram glosados, é quase que inteiramente consumida no resfriamento e na refrigeração das câmaras frigoríficas para congelamento e conservação dos produtos.

Cita que o Regulamento Técnico da Inspeção Tecnológica e Higiênico-Sanitária de Carne de Aves, aprovado pela Portaria nº 210, de 10/11/1998, do **MINISTÉRIO DA AGRICULTURA E DO ABASTECIMENTO, SECRETARIA DE DEFESA AGROPECUÁRIA** (publicado no Diário Oficial da União de 26/11/1998, Seção 1, p. 226), define o processo de resfriamento e congelamento na atividade da Recorrente nos seguintes termos:

*“ANEXO I REGULAMENTO TÉCNICO DA INSPEÇÃO TECNOLÓGICA E HIGIÊNICO-SANITÁRIA  
DE CARNE DE AVES 1. DEFINIÇÕES:*

*RESFRIAMENTO: é o processo de refrigeração e manutenção da temperatura entre 0°C (zero grau centígrado) a 4°C (quatro graus centígrados positivos) dos produtos de aves (carcaças, cortes ou recortes, miúdos e/ou derivados), com tolerância de 1°C (um grau) medidos na intimidade dos mesmos.*

*PRÉ-RESFRIAMENTO: é o processo de rebaixamento da temperatura das carcaças de aves, imediatamente após as etapas de evisceração e lavagem, realizado por sistema de imersão em água gelada e/ou água e gelo ou passagem por túnel de resfriamento, obedecidos os respectivos critérios técnicos específicos.*

*CONGELAMENTO: é o processo de refrigeração e manutenção a uma temperatura não maior que -12°C, dos produtos de aves (carcaças, cortes ou recortes, miúdos ou derivados) tolerando-se uma variação de até 2°C (dois graus centígrados), medidos na intimidade dos mesmos.*

*TEMPERADO: é o processo de agregar ao produto da ave condimentos e/ou especiarias devidamente autorizados pelo DIPOA, sendo posteriormente submetido apenas a refrigeração (resfriamento ou congelamento).”*

Assim, define que durante o processo de preparo dos alimentos para comercialização, há diferentes etapas relacionadas ao resfriamento dos respectivos produtos, as quais, além de revelarem-se indispensáveis no processo fabril do estabelecimento, efetivamente alteram as características físico-química dos produtos de forma a preservá-los para a venda e o consumo.

Conclui afirmando que seria incabível admitir-se que a aquisição de energia elétrica não esteja inexoravelmente destinada à industrialização, não cabendo à Autoridade Administrativa restringir o sentido do vocábulo industrialização, sob pena de se suprimir o seu amplo conceito ditado pela Constituição Federal.

Transcreve alguns julgados favoráveis a tese do Recorrente.

Inerente à infração 3, entende que se revela totalmente improcedente, haja vista que, no que tange ao produto Composto Lácteo, as operações se deram com amparo no artigo 87, inciso XXI do RICMS/BA (1997), uma vez que o produto Composto Lácteo nada mais é que Leite em pó.

No tocante à infração 4 alega que a exigência fiscal foi lavrada na realidade para exigir o estorno dos créditos de ICMS aproveitados pela ora recorrente, em decorrência das operações de aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do ICMS.

Entende que, considerando o motivo exposto acima, a eventual penalidade aplicável à hipótese, caso tivesse havido alguma infração por parte da Recorrente, seria aquela capitulada na alínea “b”, do inciso VII, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, que assim dispõe: *VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno: b) na falta de estorno de crédito fiscal, nos casos previstos na legislação.”* E não, a aplicada pelo fiscal autuante: *VII – (...)a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;”*

Afirma ser incongruente que o i. Fiscal, tendo à sua disposição criteriosa legislação tributária, com dispositivo penal específico para a hipótese de não estorno do ICMS, tenha optado por imputar multa diversa à ora recorrente.

Afirma que a manutenção da autuação da forma que está, atenta gravemente contra o princípio da tipicidade cerrada. Conclui alegando que a dissonância entre os dispositivos legais capitulados, os fatos ocorridos, e a premissa adotada pela Autoridade Fiscal como fundamento da acusação fiscal importa na decretação de nulidade da autuação.

Analisando conjuntamente as infrações 7 e 8 ressalta que as presentes autuações estão eivadas de vício material na medida em que, ao aplicar a penalidade que entende devida, o i. Fiscal



Autuante optou por aplicar a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, de cunho absolutamente genérico. Fundamenta a nulidade com base nos argumentos acima articulados em referência à infração 4.

De forma subsidiária traz tese jurídica firmada quanto a falta de norma específica que discipline a exigência do DIFAL/ICMS. Afirma que a cobrança de diferencial de alíquotas, incidente sobre as aquisições/transferências de ativo fixo oriundos de outro Estado não consta da lei complementar pertinente e atualmente em vigor (LC n. 87/96) como sendo hipótese de incidência do ICMS e que, portanto, conclui ser absolutamente indevida a presente autuação que traz exigência neste sentido, contra a Recorrente.

Alega que a exigência contida na Infração aqui em debate, quer inovar o ordenamento jurídico, pois cobra o diferencial de alíquota do estabelecimento, em razão de entradas relativas ao ativo fixo oriundo do outro Estado da Federação, quando não há embasamento prévio na LC 87/96.

Conclui afirmando que estando a lei complementar silente em relação a previsão de determinado fato gerador, bem como do respectivo sujeito passivo, não pode o Estado inovar neste sentido, ao efeito de instituir, unilateralmente, fato gerador do ICMS, bem como dispor sobre a definição de contribuinte, quando a Constituição impõe sua concepção pela via da norma complementar, sob pena de ofensa ao art. 146, inc. III, “a” e art. 155, § 2º, inc. XII, “a”, todos da CF/88.

Aduz que a cobrança do diferencial de alíquota exigida pelo Estado da Bahia através da autuação fiscal ora combatida revela-se indevida, devendo ser aplicada a LC 87/96, reconhecendo-se a inexigibilidade do diferencial de alíquota, motivo pelo qual requer o reconhecimento da improcedência para as infrações 7 e 8.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 3 – Recurso Voluntário)**

Esse Colegiado recebeu o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte. Passo a apreciar, de logo, o Recurso de Ofício.

O referido apelo foi interposto em face de ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo do débito originalmente exigido na infração 1 do lançamento de ofício, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A JJF fundamentou a nulidade da referida infração conforme abaixo transcrito:

*“...De fato, no caso em exame, o autuado na condição de destinatário dos créditos fiscais transferidos por outros estabelecimentos, não tem a obrigação e, em princípio, não pode comprovar a origem dos créditos fiscais recebidos em transferência.*

*Observa-se que, diversamente do que consta na descrição da infração, o autuado apresentou o competente documento comprobatório do direito ao crédito fiscal lançado, ou seja, apresentou as Notas Fiscais de transferências emitidas pelos remetentes dos créditos fiscais transferidos.*

*A questão suscitada neste item da autuação, verdadeiramente, não diz respeito à falta de apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito utilizado pelo autuado, mas sim a legitimidade dos créditos fiscais transferidos pelos estabelecimentos emitentes dos documentos fiscais. Ou seja, se os créditos fiscais transferidos, de fato, foram apropriados legitimamente pelos estabelecimentos de origem dos referidos créditos fiscais.*

*Na realidade, não incumbe ao autuado comprovar a origem de eventual saldo credor nos estabelecimentos remetentes que desse suporte às transferências, mesmo porque a função fiscalizatória é do ente público e não particular. A função fiscalizatória é indelegável, portanto, de competência exclusiva do Estado.*

*Assim sendo, cabe à Fiscalização proceder à devida verificação nos estabelecimentos que transferiram os créditos fiscais utilizados pelo autuado, no intuito de comprovar ou não a legitimidade dos créditos fiscais transferidos e, a partir daí, adotar as providências necessárias para, se for o caso, exigir o crédito tributário porventura devido mediante lançamento de ofício.”*

Declaro, de logo, e com fulcro no art. 155, notadamente o seu parágrafo único, que o destino jurídico do presente julgamento não sinaliza para o reconhecimento de eventual nulidade, conforme concluiu o Órgão Julgador de base. Isto porque, e alicerçado no acima citado dispositivo legal, entendo que há possibilidade de se decidir o mérito da questão, notadamente

em favor do contribuinte.

Dessa forma, e desde já passando a proceder a análise meritória da demanda, registro que o fiscal autuante imputa à recorrida o uso indevido de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, fazendo constar na complementação da descrição da infração que se trataria, em verdade, de créditos fiscais de ICMS recebidos em transferência de outras filiais da empresa, sem a devida comprovação da origem de eventual saldo credor nos estabelecimentos remetentes, que desse suporte às respectivas transferências.

Ora, estamos diante de legítimo erro de sujeição passiva, isto porque i) o RICMS/12, no seu art. 306, prevê a transferência do saldo credor entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte; ii) a obrigatoriedade de comprovação do saldo credor recai ao estabelecimento remetente do crédito e não ao destinatário como se ver no presente caso.

Importa ressaltar que o autuado apresentou o competente documento comprobatório do direito ao crédito fiscal lançado, ou seja, apresentou as Notas Fiscais de transferências emitidas pelos remetentes dos créditos fiscais transferidos e comprovou a origem dos créditos registrados em sua escrita fiscal.

Por tudo quanto exposto, e analisando efetivamente os aspectos meritórios da infração, entendo que não há nulidade e, de ofício, julgo improcedente a infração 1.

Passo agora a analisar os fundamentos do Recurso Voluntário no tocante às infrações 2, 3, 4, 7 e 8.

No tocante à infração 2, e ressaltando-se os casos em que a legislação disponha de forma contrária, 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, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica quando consumida no processo de industrialização.

O art. 309 do RICMS/BA disciplina o uso do crédito do ICMS, conforme transcrição abaixo:

*Art. 309. 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:*

***IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:***

*a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

***b) quando consumida no processo de industrialização;***

Com efeito, o cerne da questão está em se definir se o processo empregado pela recorrente no desempenho de suas atividades é ou não industrial e se a suposta equiparação a estabelecimento industrial garante a recorrente o direito creditório previsto no ordenamento que disciplina o uso do crédito da energia elétrica.

Primeiramente, passo a analisar a suscitada equiparação a estabelecimento industrial.

A atividade econômica do estabelecimento da recorrente é o comércio atacadista do ramo de supermercado.

Observando o que dispõe o art. 9º, inciso III, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 7212/2010, verifico que a recorrente se enquadra nas hipóteses de equiparação, haja vista restar comprovado que comercializa mercadorias industrializadas por outro estabelecimento da mesma empresa, estando, portanto, equiparada a industrial perante a legislação federal. Eis abaixo o fundamento legal:

*“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);*

*II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da*

*repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;*

**III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma firma, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);”**

Passamos a análise do processo empregado em sua atividade (resfriamento e congelamento), a fim de avaliar se devemos ou não considerá-los como atividade industrial.

Deparo-me inicialmente com a interpretação dada pela DITRI, quando da emissão do Parecer nº 03152/2013, conforme trecho abaixo transcrito:

*“...Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que o simples corte, salga, tempero e congelamento de produtos resultantes do abate de gado, são atividades usualmente realizadas pelo estabelecimento comercial e que não se caracterizam como industrialização, para fins de aplicabilidade da legislação do ICMS.”*

Para corroborar com a interpretação acima, transcrevo abaixo recente Solução de Consulta divulgada no site da Receita Federal em 27/03/2017, dispondo sobre o processo de resfriamento, conforme exposto abaixo:

*Solução de Consulta Cosit nº 162, de 06 de março de 2017*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS  
EMENTA: CARNES BOVINA, SUÍNA E DE AVES. RESFRIAMENTO. PRAZO DE VALIDADE. PROLONGAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO. BENEFICIAMENTO. INOCORRÊNCIA.  
*O resfriamento de peças de carne bovina, suína e de aves, com a única finalidade de prolongar o seu prazo de validade para o consumo humano ou para servir de insumo na elaboração de outros produtos, não constitui operação de industrialização, na modalidade beneficiamento.*  
DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi), art. 4º, II.

Diante do acima exposto, entendo que o processo de resfriamento/congelamento dos produtos de forma a preservá-los para a venda e consumo não resta qualificado como processo industrial.

Assim, diante do requisito estabelecido no ordenamento estadual, acima referido, entendo que a mera equiparação do estabelecimento como indústria não garante, por si só, o direito creditório do ICMS da energia elétrica consumida no estabelecimento da recorrente.

O RICMS/2012 exige que a energia elétrica seja efetivamente consumida no processo industrial, o que não se verifica no caso em debate.

Julgo, portanto, procedente a infração 2.

A controvérsia existente na infração 3 reside na interpretação que se deve aplicar 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 extrativos animais e vegetais:*

*(...)*

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

Pois, não estamos diante de um erro ou de uma omissão do 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 ressaltar 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, uma vez caracterizado o composto lácteo ao gênero Leite em Pó, deve pois ser aplicado a norma que prevê a redução de base de cálculo sobre suas respectivas saídas.

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, açúcares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT citado pelo contribuinte.

Entendo, pois, que a infração é improcedente.

A infração 4 exige o estorno dos créditos de ICMS aproveitados pela ora recorrente, em decorrência das operações de aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do ICMS.

Ocorre, contudo, que o fiscal autuante capitulou a penalidade na alínea “a”, do inciso VII, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96 (crédito indevido), quando o melhor dispositivo seria o previsto na alínea “b” (falta de estorno de crédito).

Não há que se cogitar, porém, em nulidade da infração 4, pela isolada dissonância entre o descritivo da infração e a capitulação empregada pelo fiscal autuante, visto que, apesar de não ter sido o dispositivo melhor aplicável à infração em comento, não impediu a ampla defesa e o contraditório.

Por último, não há como prosperar as alegações da recorrente quanto a nulidade requerida das infrações 7 e 8. Isto porque, e assim como procedeu nas alegações trazidas em referência à infração 4, a falta de harmonia entre a capitulação legal e o descritivo da infração não trouxe prejuízos a recorrente, posto que exerceu sua ampla defesa, conforme afirma a Junta no acórdão proferido:

*“ ... ocorrida à dissonância aduzida pelo impugnante, à descrição das infrações não deixa margem a dúvidas de*

*que se trata de exigências atinentes à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas. Portanto, de forma muito clara, a Fiscalização descreveu a conduta infracional atribuída ao autuado, que, inclusive, consignou na peça defensiva o seu inconformismo quanto ao mérito da exigência fiscal.”*

Assim, comungando da decisão de piso, não há de ser acatada a nulidade pretendida das infrações 4, 7 e 8.

No tocante ao mérito das infrações 7 e 8, o pagamento da diferença de alíquotas está previsto no art. 155, § 2º, VIII, da Constituição Federal e no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96, evidenciando, portanto, a procedência das infrações lançadas na autuação e consequente rejeição da tese recursal apresentada pelo contribuinte.

### **VOTO VENCEDOR (Infração 3 – Recurso Voluntário)**

Quero pedir vênia à nobre relatora para apresentar divergência relativamente à Infração 3, mais especificamente à interpretação proposta da norma de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 e, conseqüentemente, à extensão ao “composto lácteo” do benefício fiscal atribuído ao leite.

É importante destacar que a função do aplicador do direito é atribuir um (dentre 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 (grifo acrescido) 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 nobre relatora.

Ora, a alíquota reduzida para o leite em pó é regra que materializa uma política tributária seletiva, que está relacionada à menor carga tributária incidente 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.

Tenho, por isso, a Infração 03 como procedente, mantendo a decisão recorrida.

*Ex-positis*, peço vênica à relatora para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e manter a decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à infração 3, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0052/16-0**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.122.266,97**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado. Recomenda a autoridade competente que analise a possibilidade de instaurar novos procedimentos quanto à infração 1, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99.

VOTO VENCEDOR (Infração 3 – Recurso Voluntário) – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Tolstoi Seara Nolasco e Maurício Souza Passos

VOTO VENCIDO (Infração 3 – Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Paulo Sérgio Sena Dantas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infração 3 – Recurso Voluntário)

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR  
(Infração 3 – Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUS TO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS