

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 269352.0049/15-1
<b>RECORRENTE</b>	- BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0212-01/16
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 16/05/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0058-12/18

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. Tributação a menos sobre diversos produtos por utilização indevida de isenção ou redução de base de cálculo, além de enquadramento equivocado no regime de substituição tributária. Após análise da relação das mercadorias, foram retiradas aquelas cuja exigência se mostrou indevida. Indeferido o pedido de diligência e afastada a redução da multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0212-01/16, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$373.100,91, mais multa de 60%.

O Auto de Infração em lide, lavrado em 02/12/2015, formaliza a exigência de ICMS pelo recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas cujos documentos exigidos foram emitidos por meio de ECF referente aos meses de janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013 e janeiro a novembro de 2014.

A 1ª JJF julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, após tecer dos seguintes comentários:

### VOTO

*"Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afastamos toda discussão acerca da constitucionalidade das multas aplicadas no presente auto de infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*Indefiro o pedido de perícia para verificação de suposta inexistência de irregularidades. Os demonstrativos, as manifestações do autuado e do autuante e os demais documentos acostados ao processo são suficientes para se chegar a verdade material dos fatos, não deixando margem de dúvida quanto à decisão a ser tomada.*

*O presente auto de infração consiste na cobrança de ICMS recolhido a menor em razão de erro na aplicação da alíquota sobre diversos produtos. O autuado requer a redução da exigência fiscal, relacionando diversos produtos que entendeu terem sido incluídos no presente auto de infração indevidamente.*

*Da análise das informações contidas nos autos, considero acertada a decisão do autuante em retirar da exigência fiscal as seguintes mercadorias por estarem incluídas no regime de substituição tributária:*

- 1. cobertura de chocolate branco – previsto no item 8.5 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 e no item 11 do Anexo 1 do RICMS/12;*
- 2. presunto cru fat perdigão e presunto parma s/ossos perdigão – não são embutidos, mas produto obtido em processo de salga e cura ou desidratação da pata traseira do porco, previsto no item 09 do inciso II do art. 353 do RICMS/97 e no item 34 do Anexo 1 do RICMS/12;*
- 3. lasanha mista de trigo e soja – prevista no item 33.1 do Anexo 1 do RICMS/12. É massa de lasanha não*

*cozida nem recheada;*

4. *yokitos tortilla queijo e anéis de cebola - item 38 do Anexo I do RICMS/12;*
5. *salgadinhos pippos pizza - item 38 do Anexo I do RICMS/12;*

*Além desses produtos, também concordo com a retirada da exigência fiscal sobre os seguintes produtos:*

1. *arroz cozinha italiana, arroz cozinha japonesa e arroz vitaminado – gozava de redução de 100% da base de cálculo, conforme art. 78-A do RICMS/97 e de isenção, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 265 do RICMS/12;*
2. *pimenta malagueta – produto em estado natural que não passou por processo de industrialização isento conforme inciso I do art. 14 do RICMS/97 e alínea “a” do inciso I do art. 265 do RICMS/12. Entretanto, também deve ser retirada a exigência sobre as pimentas malaguetas, cujo fornecem pimenta malagueta, nas fls. 152.*
3. *trio hidropônico - produto em estado natural que não passou por processo de industrialização isento, inciso I do art. 14 do RICMS/97 e alínea “a” do inciso I do art. 265 do RICMS/12..*

*Dos produtos questionados pelo autuado, entendo que devem permanecer na exigência fiscal:*

1. *o ninho soleil, não está incluída na substituição tributária por não se caracterizar como iogurte, mas como bebida láctea;*
2. *o leite longa vida fabricado em outra unidade da federação deve ser tributado pela alíquota de 17% pois a redução prevista no inciso XXIX do art. 267 do RICMS/12 somente se aplica aos fabricados neste estado;*
3. *o leite em pó teve, a partir de janeiro de 2014, a aplicação da redução de base de cálculo, prevista no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12, restrinida aos fabricados neste Estado. Assim, deve ser mantida a exigência fiscal sobre a diferença da alíquota nas saídas em que foram aplicadas indevidamente a redução de base de cálculo sobre o leite em pó não fabricado neste Estado;*
4. *o bacalhau dessalgado, pois, apesar de não conter a quantidade de sal que é aplicada com objetivo de conservação, ainda possui uma quantidade de sal que o torna pronto para o preparo, conforme destaque na embalagem do produto, adicionado em foto pelo autuado à fl. 98, em que consta a expressão: “dessalgado ao ponto de preparo”. O produto recebeu um processo de dessalga que propositalmente mantém uma quantidade de sal desejada pelos consumidores no preparo das mais diversas refeições. Assim, o produto deve ainda ser considerado como salgado e excluído da hipótese de isenção prevista na alínea “e” do inciso II do art. 265 do RICMS/12, conforme entendimento também manifestado pela Diretoria de Tributação da SEFAZ em parecer nº 199/2013. Os acórdãos de julgamentos no CONSEF, indicados pelo autuado como favoráveis ao entendimento de que bacalhau dessalgado não é tributado, não trataram do assunto expressamente pois o próprio autuante já havia manifestado opinião favorável no momento da apresentação da informação fiscal, afastando da lide a sua exigência. Entretanto, deve ser retirado da exigência fiscal o bacalhau cuja descrição consta apenas tratar-se de produto congelado, sem qualquer alusão acerca de ser produto dessalgado, como os que aparecem com a denominação “filé bacalhau congelado” e “filé bacalhau saithe cong”.*
5. *o composto lácteo, pois a redução não se aplicava em período anterior a agosto de 2013, ocasião em que foi inserido no inciso XXV do art. 268 do RICMS/12. Entretanto, entre agosto e dezembro de 2013, o composto lácteo gozava da redução de base de cálculo, ainda que tivesse sido produzido em outra unidade da Federação, devendo, portanto, ser retirada a exigência fiscal neste período. Apenas a partir de janeiro de 2014, a redução sobre o composto lácteo ficou restrinida àqueles produtos fabricados neste Estado, conforme Decreto nº 14.898/13, que deu nova redação ao inciso XXV do art. 268 do RICMS/12.*

*Quanto à alegada inconstitucionalidade e jurisprudência contrária existente em relação a tratamento tributário diferenciado dado a mercadoria produzida neste Estado em comparação com produtos similares produzidos em outros Estados, não cabe a esse órgão julgador a sua declaração, mas a atenção para que a legislação tributária do Estado da Bahia seja aplicada nos casos concretos.*

*Assim, voto PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, ficando o lançamento tributário reduzido para R\$332.903,83 (Exerc. 2011: R\$85.129,75 + Exerc. 2012: R\$108.198,04 + Exerc. 2013: R\$82.897,87 + Exerc. 2014: R\$56.678,17), conforme demonstrativo analítico anexado (fls. 267/270), ficando a exigência fiscal distribuída nos seguintes termos:*

D. OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO	VALOR JULGADO
31/01/2011	9.890,80	8.986,03
28/02/2011	6.998,57	6.712,64
31/03/2011	7.771,01	6.313,39
30/04/2011	10.195,02	7.058,97
31/05/2011	7.337,21	6.980,53

<b>30/06/2011</b>	<b>6.746,40</b>	<b>6.155,37</b>
<b>31/07/2011</b>	<b>7.847,13</b>	<b>7.364,21</b>
<b>31/08/2011</b>	<b>8.016,79</b>	<b>6.711,25</b>
<b>30/09/2011</b>	<b>7.721,97</b>	<b>6.306,20</b>
<b>31/10/2011</b>	<b>8.431,90</b>	<b>6.982,67</b>
<b>30/11/2011</b>	<b>8.332,70</b>	<b>6.845,96</b>
<b>31/12/2011</b>	<b>10.166,90</b>	<b>8.712,53</b>
<b>Sub.TOTAL/2011</b>	<b>99.456,40</b>	<b>85.129,75</b>
<b>31/01/2012</b>	<b>10.610,46</b>	<b>10.267,09</b>
<b>28/02/2012</b>	<b>9.577,43</b>	<b>9.230,70</b>
<b>31/03/2012</b>	<b>10.576,41</b>	<b>9.820,46</b>
<b>30/04/2012</b>	<b>9.961,01</b>	<b>9.016,06</b>
<b>31/05/2012</b>	<b>10.910,36</b>	<b>10.074,47</b>
<b>30/06/2012</b>	<b>10.216,02</b>	<b>9.612,01</b>
<b>31/07/2012</b>	<b>10.199,53</b>	<b>9.430,23</b>
<b>31/08/2012</b>	<b>9.499,16</b>	<b>8.160,54</b>
<b>30/09/2012</b>	<b>8.397,09</b>	<b>7.348,68</b>
<b>31/10/2012</b>	<b>9.515,78</b>	<b>8.353,97</b>
<b>30/11/2012</b>	<b>8.056,65</b>	<b>7.128,48</b>
<b>31/12/2012</b>	<b>10.729,59</b>	<b>9.755,35</b>
<b>Sub.TOTAL/2012</b>	<b>118.249,49</b>	<b>108.198,04</b>
<b>31/01/2013</b>	<b>9.624,37</b>	<b>9.457,68</b>
<b>28/02/2013</b>	<b>7.310,33</b>	<b>7.108,76</b>
<b>31/03/2013</b>	<b>8.463,87</b>	<b>8.406,25</b>
<b>30/04/2013</b>	<b>6.072,20</b>	<b>6.036,18</b>
<b>31/05/2013</b>	<b>7.226,84</b>	<b>7.195,68</b>
<b>30/06/2013</b>	<b>6.646,82</b>	<b>6.609,73</b>
<b>31/07/2013</b>	<b>7.746,81</b>	<b>7.643,52</b>
<b>31/08/2013</b>	<b>6.890,76</b>	<b>5.540,69</b>
<b>30/09/2013</b>	<b>7.701,43</b>	<b>5.318,51</b>
<b>31/10/2013</b>	<b>10.408,13</b>	<b>8.025,88</b>
<b>30/11/2013</b>	<b>7.754,56</b>	<b>5.500,31</b>
<b>31/12/2013</b>	<b>8.254,42</b>	<b>6.054,68</b>
<b>Sub.TOTAL/2013</b>	<b>94.100,54</b>	<b>82.897,87</b>
<b>31/01/2014</b>	<b>11.023,64</b>	<b>10.992,31</b>
<b>28/02/2014</b>	<b>7.791,62</b>	<b>7.665,22</b>
<b>31/03/2014</b>	<b>8.438,58</b>	<b>7.836,99</b>
<b>30/04/2014</b>	<b>8.112,11</b>	<b>8.091,25</b>
<b>31/05/2014</b>	<b>6.018,06</b>	<b>5.987,55</b>
<b>30/06/2014</b>	<b>1.984,90</b>	<b>1.923,51</b>
<b>31/07/2014</b>	<b>3.014,90</b>	<b>2.380,89</b>
<b>31/08/2014</b>	<b>1.863,38</b>	<b>1.178,09</b>
<b>30/09/2014</b>	<b>3.723,30</b>	<b>2.955,78</b>
<b>31/10/2014</b>	<b>3.888,16</b>	<b>3.319,74</b>
<b>30/11/2014</b>	<b>5.435,83</b>	<b>4.346,84</b>
<b>Sub.TOTAL/2014</b>	<b>61.294,48</b>	<b>56.678,17</b>
<b>TOTAL/DÉBITO</b>	<b>373.100,91</b>	<b>332.903,83</b>

A Recorrente repetiu em seu pedido recursal as mesmas teses em sede de impugnação requerendo improcedência da parte não reconhecida da Infração 1, por discordar do tratamento dado pelo autuante a algumas mercadorias visto que, algumas estavam sujeitas ao regime da substituição tributária, outras com redução da base de cálculo e outras isentas do ICMS, a saber:

- NINHO SOLEIL IOG MOR BIS 125g- classifica referida mercadoria como iogurte e não como bebida láctea como fez constar a JJF, sujeita ao regime da substituição tributária;
- ALEKRIM KIVITA 15G FRASCO, PAPRICA PICANTE KIVI 45G, FOLHA DE LOURO MC, ERVA DOCE KITANO 40G, OREGANO KITANO 3G, dentre outros considerados pela Recorrente como produtos hortifrutícolas, isentos do ICMS, discordando do enquadramento da JJF que entendeu ser tributado por serem decorrentes de processos de industrialização;
- BACALHAU DESF DESSALGADO CONG 500G, BP BACALHAU DESF DESS CONG 500 GR, POSTA BAC SAIT DES C RIBERALVES 1KG, FILE BACALHAU PORTO DESSALGADO PCTE, pescados considerados pela Recorrente como isentos, tendo a JJF entendido como tributados por serem

decorrentes de processos de industrialização.

- LEITE EM PÓ, LEITE LONGA VIDA E COMPOSTO LÁCTEO, tendo sido aplicado alíquota reduzida de 7% quando a JJF julga estar sujeita a alíquota de 17%, limitando a redução de alíquota para o leite produzido no Estado da Bahia. A Recorrente trouxe decisões do CONSEF que corroboram com seu entendimento, invocando, inclusive, o princípio da constitucionalidade e da isonomia em razão da diferença tributária estar atrelada a procedência ou destino das mercadorias.

Alega exorbitância da multa aplicada clamando violação ao princípio do não-confisco e, por último, invoca o benefício da dúvida (do in dúvida pro contribuinte) ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Requer a Recorrente o reconhecimento da improcedência do crédito tributário de parte remanescente da infração 1, diante da impropriedade da exigência fiscal.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 1ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0212-01/16.

Deporto-me inicialmente com a tese recursal que sinaliza para o caráter confiscatório da multa aplicada na autuação. Sem razão, contudo, a recorrente. Merece ser reiterado o comando da decisão proferida pelo Juízo de base, segundo o qual, e de acordo com o art. 167, inciso I, do RPAF, é vedado nesse foro administrativo a discussão sobre a matéria em apreço.

Outrossim, e também valendo-me da disposição contida na decisão de primeiro grau, o percentual da multa está em consonância com o ordenamento legal, notadamente o art. 42 da Lei 7014/1996. Refuta-se, pois, as razões recursais que sinalizam para o caráter confiscatório da multa.

Examinando os documentos que integram os autos, depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação no que toca aos seguintes produtos objeto do referido recurso:

### **ALEKRAM KIVITA 15G FRASCO, PAPRICA PICANTE KIVI 45G, FOLHA DE LOURO MC, ERVA DOCE KITANO 40G, OREGANO KITANO 3G.**

No que se refere aos condimentos acima descritos, o Convênio ICM 44/75, em seu inciso I, dispõe sobre a isenção de hortifrutícolas em estado natural. O art. 265, I, “a” do RICMS/12 é claro ao determinar que: “desde que não destinadas à industrialização de produtos hortifrutícolas, relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80)”, serão isentos de ICMS os itens constantes no referido Convênio ICM 44/75. As saídas internas ou interestaduais de produtos hortifrutigranjeiros estão isentas do ICMS, desde que não sejam destinadas para a industrialização. Assim, entendeu o legislador ser cabível a isenção para os produtos hortifrutigranjeiros em estado natural, ou seja, sem que sofra qualquer processo de industrialização.

Entendo perfeitamente possível que a desidratação/secagem não modifique a natureza do produto, contudo, a embalagem dos condimentos objetos do presente Recurso caracterizam sim um processo de industrialização, não fazendo jus à isenção estabelecida no art. 265, I do RICMS/12.

O decreto 7.212/2010 (RIP), dispõe em seu art. 4º:

*“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);*

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

O item 3 do Parecer Normativo CST nº 66/1975 enfatiza ainda que: "Da sistemática adotada pelo dispositivo regulamentar de definição por exclusão se infere que toda e qualquer embalagem que não se enquadrar perfeitamente dentro do conceito de acondicionamento para transporte há que ser de apresentação, não havendo como escapar dessa alternativa".

#### **LEITE LONGA VIDA**

O dispositivo que trata da redução de alíquota à época da autuação dispunha, por medida protecionista, que, para usufruir da alíquota de 7%, necessário faria que o leite fosse fabricado no Estado da Bahia. Não sendo o produto, portanto, fabricado neste Estado, não poderia ter sua alíquota reduzida.

Assim, o leite longa vida fabricado em outra unidade da federação deve ser tributado pela alíquota de 17%, pois a redução prevista no inciso XXIX do art. 267 do RICMS/12 somente se aplica aos fabricados neste estado.

#### **LEILE EM PÓ**

Conforme redação vigente à época da autuação, verifico que, cronologicamente, há 3 momentos em que devemos nos atentar, referente a redução de base de cálculo do leite em pó:

*Inciso XXV do caput do art. 268 do RICMS/BA*

*De 01/01/14 a 16/06/15: das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);*

*De 01/08/13 a 31/12/13: das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);*

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

Foi com base nos dispositivos acima mencionados que a JJF interpretou e liquidou o cálculo referente a base de cálculo do leite em pó. Assim, apenas a partir de janeiro/2014, devido a inserção de restrição protecionista atribuída a este produto, deve ser mantida a exigência fiscal sobre a diferença da alíquota nas saídas em que foram aplicadas indevidamente a redução de base de cálculo sobre o leite em pó não fabricado neste Estado.

#### **NINHO SOLEIL IOG MOR BIS 125g**

O fulcro da lide reside no questionamento quanto à natureza e consequente classificação correta da mercadoria identificada como “Ninho Soleil”. A recorrente sustenta tratar-se de iogurte, pelo que seria mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, e o fisco aduz tratar-se de bebida láctea com adição de iogurte.

Por entender que a Receita Federal do Brasil é a instituição encarregada de promover a classificação da NCM dos produtos, em busca por soluções já publicadas sobre o assunto, verifico através da Solução de Consulta n.º42 que a Receita Federal externou seu posicionamento no sentido que o produto NINHO SOLEIL deve ser cadastrado sob o código NCM sob o número 2202.9000. Vejamos:

*“Solução de Consulta Diana/SRRF08 nº 42, de 25 de junho de 2013*

*(Publicado(a) no DOU de 18/09/2013, seção , pág. 57)*

**ASSUNTO: Classificação de Mercadorias**

**EMENTA: CÓDIGO TIPI: Mercadoria: 2202.90.00 Bebida láctea fermentada misturada com iogurte integral,**

adicionada de polpas e sucos de frutas e cereal à base de arroz, pronta para beber, acondicionada em potes plásticos, selados com membrana de alumínio, com 600 g, nos sabores: morango, maçã e banana e salada de frutas, denominada Ninho Soleil. Fabricante: Dairy Partners Americas Brasil Ltda.

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** RGIs 1.<sup>a</sup> e 6.<sup>a</sup> (textos da posição 22.02 e da suposição 2202.90), todas da TIPI (Decreto nº 7.660, de 2011), com os esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Decreto nº 435, de 1992 - alterado pela IN RFB nº 807, de 2008, IN RFB nº 1.072, de 2010 e IN RFB nº 1.260, de 2012).

SANDRA IVETE RAU VITALI  
Chefe"

Considerando que para que ocorra a sujeição de uma mercadoria ao regime de substituição tributária faz-se necessária a correta adequação da classificação fiscal da mercadoria, através da NCM/SH, à descrição prevista no dispositivo legal que instituir o regime, afasto a tese recursal da Recorrente, acatando o entendimento exarado pela JJF pelo fato que o anexo I do RICMS/BA prevê a submissão ao regime de substituição tributária para o item 21, Iogurte, classificado sob a NCM 0403.1.

Em relação, contudo, aos produtos abaixo elencados, divirjo do posicionamento da Junta pelas razões que passo a relatar abaixo:

#### -COMPOSTO LÁCTEO

A peça recursal trouxe elementos que instruem o PAF e demonstram que o produto intitulado de “composto lácteo” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pela Recorrente de que suas mercadorias (composto lácteo elege 200g, ninho fases 1, nam2, etc) seriam efetivamente “leite em pó”, fazendo jus, portanto, à redução de base de cálculo prevista no dispositivo acima mencionado. Ressalta que o dispositivo traz de forma genérica o descriptivo leite em pó, sem detalhar o produto de forma a evitar interpretações diversas.

Torna-se ainda mais contundente esta interpretação 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 Ae B(Conv. ICM 25/83 e Conv. ICMS 121/89).*

No caso em debate, a interpretação adotada pela Recorrente sobre o quanto disposto no art. 268, inciso XXV, do RICMS/BA, não representa uma tentativa de ampliar o sentido da norma que instituiu o benefício, mas sim conferir ao texto o verdadeiro sentido idealizado pelo legislador, que jamais pretendeu limitar a utilização da redução da base de cálculo para outros produtos que eventualmente derivassem de uma subdivisão conceitual criada 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.

Constatou que os produtos alvo da lide, como ninho fases, nam2, são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó. Se a lei não limita ou amplia um conceito tributário não cabe ao operador do direito fazê-lo.

Assim, até o mês de janeiro/2014, devido a inserção de restrição protecionista (fabricação no estado da Bahia) atribuída ao leite em pó a partir desta data, deve ser excluído do levantamento fiscal o valor adicional de ICMS aplicado sobre as saídas do composto lácteo, por entender que este produto está amparado pela redução da base de cálculo.

**BACALHAU DESF DESSALGADO CONG 500G, BP BACALHAU DESF DESS CONG 500 GR, POSTA BAC SAIT DES C RIBERALVES 1KG, FILE BACALHAU PORTO DESSALGADO PCTE.**

Em recente julgamento, a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0168-12/17) manifestou-se acerca da matéria aqui tratada, conforme o voto exarado pela digna Conselheira Maria Auxiliadora Gomes Ruiz em auto de infração lavrado contra este mesmo contribuinte, decidindo que as operações com o bacalhau dessalgado gozam do benefício fiscal de isenção do ICMS, como se observa pelo voto abaixo reproduzido:

**“VOTO”**

(...)

*Quanto ao produto bacalhau dessalgado, observo que à época dos fatos geradores gozava do benefício da isenção, por se tratar de pescado, conforme disposto no art. 265, alínea “e” do inciso II do RICMS/2012, a seguir transscrito.*

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

(...)

*II - as saídas internas de:*

*e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado.”*

*Da leitura do dispositivo acima observo que a exceção é para o pescado enlatado, cozido, seco ou salgado, o que não é o caso dos autos, já que o produto objeto da referida lide já foi adquirido dessalgado e congelado, mantendo assim quando da saída efetiva do seu estabelecimento.*

*Ademais, constato que através do Acórdão nº 0236/12-15, proferido por esta 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento, ao apreciar o direito da utilização de crédito nas aquisições de “bacalhau”, que à época gozava do benefício da redução da base de cálculo, uma espécie de isenção, firmou o seguinte entendimento:*

*“Da análise das razões recursais depreendo, em relação à infração 1, tratar-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto ou redução da base de cálculo em 100%, a exemplo de: bacalhau, pescados, arroz e feijão, adquiridas dentro e fora do Estado, através de operações de transferências e de vendas, consoante demonstrativos às fls. 14 a 21 dos autos.*

(....)

*Contudo, em relação ao bacalhau saith (assim como os demais produtos, objeto da exação fiscal, a saber: pescados, arroz e feijão), conforme o próprio Parecer da PGE/PROFIS, não merece suporte a tese recursal, pois tratando-se a redução da base de cálculo de uma espécie de isenção parcial, sendo esta in casu de 100%, não há que se falar em qualquer possibilidade de creditamento, tampouco estorno parcial de crédito. Ressalte-se que as transferências internas (código 1152) ocorreram unicamente com bacalhau, no exercício de 2011 (fls. 14 a 19) e pescados, feijão e arroz (fl. 20), todas sujeitas à redução da base de cálculo em 100% ou à isenção, razão do indeferimento da diligência proposta em mesa.”*

*Dessa forma, mantendo a mesma linha de raciocínio, exarado nos votos acima transcritos, já que nas aquisições do produto bacalhau o contribuinte não faz jus a qualquer creditamento do imposto, consequentemente as saídas não devem ser tributadas por gozarem do benefício da isenção, previsto no art. 265, inc. II do RAICMS/12.*

*Dessa forma, devem ser excluídos do levantamento fiscal os valores referentes a estas operações, no caso, **BACALHAU DESF DESSALGADO CONG 500G, BP BACALHAU DESF DESS CONG 500 GR, POSTA BAC SAIT DES C RIBERALVES 1KG, FILE BACALHAU PORTO DESSALGADO PCTE.**”*

Dessa forma, e comungando com o entendimento esposado nos votos acima transcritos, entendo que o bacalhau dessalgado está alcançado pela isenção, devendo, pois, os valores atribuídos a título de ICMS sobre sua saída ser excluído do lançamento fiscal.

Pelo acima exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário.

Este é o voto.

**VOTO VENCEDOR**

Peço vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente no que diz respeito à redução da base de cálculo para o composto lácteo e à isenção do bacalhau dessalgado.

Quanto ao primeiro item, divirjo da interpretação dada à norma de redução de base de cálculo prevista no art. 268, inciso XXV do RICMS/12 e, consequentemente, à extensão feita, ao “composto

lácteo”, do benefício fiscal atribuído ao leite.

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

Assim, cabe pontuar que o texto do RICMS/12 vigente à época dos fatos objetos da presente autuação, não fazia qualquer menção à mercadoria “*composto lácteo*”, conforme se depreende da leitura do art. 268, inciso XXV, abaixo transscrito.

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

...  
“XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);  
...”

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 268, Inciso XXV, do RICMS/12 (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.

Entendo, por isso, que a autuação é procedente, neste ponto.

Quanto ao bacalhau, a questão a ser resolvida consiste em saber se o bacalhau dessalgado goza (ou não) da isenção prevista no art. 265, inciso II, alínea “e” do RICMS/12. Pois bem, enfrentemos a questão, não, porém, sem antes reproduzir o texto normativo objeto da divergência, conforme a seguir.

“Art. 265. São isentas do ICMS:

...

*II - as saídas internas de:*

...  
e) pescado, exceto crustáceo, molusco e rã, sendo que o benefício previsto nesta alínea não se aplica ao pescado enlatado, cozido, seco ou salgado;  
..."

Como se pode ver, a norma refere-se, apenas, às operações internas, sendo, contudo, extensiva às operações de importação, oriundas de países signatários do GATT/OMC por força de tratado internacional, subscrito pelo Brasil, conforme alega o sujeito passivo, à folha 36. Assim, a regra isentiva, prevista no art. 265, II, “e”, aplica-se igualmente às operações de importação do pescado, exceto quando enlatado, cozido, seco ou salgado. A questão é, contudo, saber se é possível enquadrar o “bacalhau dessalgado” em seu âmbito de abrangência.

Faz-se necessário, primeiramente, fazer uma digressão no tempo para investigarmos a origem e evolução desta norma de isenção. É o que passo a fazer.

É importante ter em mente que a isenção prevista para “pescados” é norma antiga do microssistema e tem as suas origens ligadas aos tempos em que o imposto estadual se chamava “ICM”. A regra de desoneração citada foi autorizada pelo CONFAZ por meio do “Convênio de Porto Alegre”, datado de 16/02/1968. A redação original da Cláusula Segunda limitava-se a autorizar as unidades federativas a conceder a isenção para a saída de “produtos hortifrutigranjeiros”.

Essa autorização tinha como objetivo desonerasar o preço dos alimentos “in natura”, componentes da cesta básica e vitais para a subsistência da população de baixa renda. Consistia, portanto, em uma regra que materializava o princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou serviço (hoje insculpida no art. 155, § 2º, inciso II da CF/88). Com base nesse permissivo, muitas unidades federativas introduziram, em suas respectivas legislações, a norma de isenção voltada para a saída de “pescados”.

Desde julho de 1980, porém, o CONFAZ já manifestara a intenção de evitar que tal medida desonerativa pudesse se estender ao bacalhau, tendo aprovado o Convênio ICM 07/80, mediante o qual materializava esse intento, com a redação a baixo.

*“Cláusula segunda A autorização contida na cláusula segunda do Convênio de Porto Alegre, de 6 de fevereiro de 1968, explicitada, no tocante às saídas de pescados, pela cláusula primeira do Protocolo AE 09/71, de 15 dezembro de 1971, bem como a autorização contida na cláusula segunda deste protocolo, deixam de aplicar-se às saídas de crustáceos e moluscos e às saídas de adoque, bacalhau, merluza e salmão (grifos acrescidos).”*

Embora a autorização do Convênio de Porto Alegre já tivesse sido revogada, desde 1987, a sua análise no tempo deixa clara a intenção do legislador de limitar o benefício fiscal apenas aos pescados frescos, componentes da cesta básica da população. Este intento voltou a se manifestar, também no âmbito do atual ICMS, pois desde o início, o Convênio 117/89 já excluía o bacalhau do benefício fiscal ora em exame, conforme texto que segue.

*“Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder, até 31 de dezembro de 1990, isenção do ICMS nas operações internas de pescado em estado natural, resfriado, congelado, seco, eviscerado, filetado, postejado ou defumado para conservação, desde que não enlatado ou cozido.”*

*Parágrafo único. O disposto nesta Cláusula não se aplica:*

...  
*II - ao crustáceo, ao molusco, ao adoque, ao bacalhau (grifo acrescido), à merluza, ao salmão e à rã.”*

Embora a intenção do legislador fosse inequívoca, a edição da Súmula 71 do STJ (publicada em fevereiro de 1993), frustrou a sua aplicação, pois decidiu a corte superior que o bacalhau importado de país signatário do GATT/OMC também goza da isenção, conforme texto abaixo.

*“Súmula 71: “O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.”*

Tal isenção foi estendida, pelo STJ, com base no Item “1” do Inciso II do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, firmado no âmbito do GATT, pelo qual o Estado Brasileiro se

obrigou a dar tratamento equivalente a “produto nacional”, ao similar importado, conforme texto abaixo.

*“1. As partes contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.”*

Assim, de acordo com a jurisprudência da corte superior, a diferenciação de tratamento tributário dado ao pescado importado, não pode atingir as mercadorias originárias de países signatários do GATT.

Foi nesse contexto que as unidades federativas passaram a limitar o benefício fiscal em exame, agora não mais em função da sua origem estrangeira, mas em face de características próprias ao pescado, objetivando, sempre, concretizar o princípio da seletividade/essencialidade.

Nesse sentido, é possível afirmar que a alínea “e” do inciso II do art. 265 do RICMS/12 confere o benefício a todos os “pescados” (inclusive o importado), com o que se identifica a mercadoria objeto da autuação, restando, apenas, investigar se a característica de “dessalgado” faz com que se enquadre em alguma das exceções lá listadas, ou seja, “enlatado”, “cozido”, “seco” ou “salgado”, pois o legislador escolheu tais elementos como fator de “discrimen”, com o alcance que lhe deu à palavra o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello.

Segundo o Dicionário Aurélio, bacalhau é “peixe cuja carne se usa seca e salgada”.

Essa é, também, a definição dada pelo site “Infopédia – Dicionários Porto Editora”, no endereço eletrônico <http://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/bacalhau>, conforme abaixo.

*“peixe teleósteo da família dos Gadídeos, abundante nos mares do Norte, utilizado frequentemente na alimentação, em certos países, depois de seco e salgado.”*

Para ambas as publicações citadas, o bacalhau se refere a um peixe seco e salgado, ou seja, a salga é elemento peculiar à obtenção e conservação desse pescado, conforme destaca o site Doutor Gourmet, ao afirmar que “O nome Bacalhau deriva do processo de conservação, um tipo de salgamento, para proporcionar maior durabilidade e ampliar a logística da distribuição. ...”

A salga se apresenta como indispensável à comercialização do bacalhau pelo fato de que tal peixe não é originário de águas brasileiras, mas do Atlântico Norte, informação que se extrai de sites especializados, na rede mundial de computadores, que assim definem essa iguaria “Bacalhau é o nome popular e genérico de várias espécies de peixes classificadas em vários gêneros, em especial no gênero ‘gadus’, pertencente à família ‘gadidas’. O ‘verdadeiro’ bacalhau ocorre no oceano Atlântico Norte e tem o nome científico de *Gadus morhua*. Habita águas frias e pode, em alguns casos, atingir cerca de 1,8 metro e pesar cerca de 100 quilos. ....”.

Assim, é possível afirmar que a salga faz parte do processo de conservação do bacalhau, não por presunção, mas baseado nas informações veiculadas pelos sites especializados e pelos dicionários consultados. Disso resulta que o bacalhau “dessalgado” não pode ser tratado como produto natural, pois a “desalga” nada mais é do que a extração do sal que lhe foi adicionado, antes, para manter-se conservado, vez que teve origem nos mares do Atlântico Norte, conforme se pode constatar pelo exame da descrição da DI, que registra a sua origem de Portugal (folha 05).

Ora, se o pescado já foi submetido a processo de “salga”, não é possível enquadrá-lo no benefício do art. 265 do RICMS/12, exatamente por força da exclusão expressa em sua alínea “e”, ainda que venha a ser dessalgado, posteriormente. Esse é, também, o entendimento da Ditri, manifestado no Parecer nº 199/2013 (colacionado ao processo pelo autuante), cujo trecho reproduzo abaixo.

*“... o benefício da isenção não alcança os ‘pescados salgados’, pois o simples fato de o produto haver sido posteriormente dessalgado e congelado, não afasta as características intrínsecas do pescado salgado de que trata o dispositivo mencionado.”*

Diferentemente daquilo que afirma o sujeito passivo, a interpretação literal dos benefícios fiscais,

prevista no art. 111, II do CTN, não se insere no rol das garantias individuais dos contribuintes. Nesse sentido, a restrição que se impõe não leva, muito pelo contrário, ao alargamento das isenções, mas ao comedimento no seu reconhecimento.

Por isso, não há margem a dúvidas, sendo forçoso concluir que o bacalhau objeto da presente autuação não goza de isenção, exatamente por já ter sido submetido a processo anterior de salga, devendo, portanto, ser recolhido o ICMS nas operações de importação de tal mercadoria.

Assim, peço vênia à nobre Relatora para divergir do seu entendimento, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## 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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269352.0049/15-1**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$332.903,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Valtércio Serpa Júnior e Maurício Souza Passos.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

LEONARDO MOTA COSTA RODRIGUES - REPR. DA PGE/PROFIS