

A. I. N° - 298958.0005/17-8
AUTUADA - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JOSMAN FERREIRA CASAES
ORIGEM - DAT/IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17.07.2018

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0096-05/18

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. RECOLHIMENTO A MENOR. Diante da falta de comprovação de ter a empresa atendido a condição prevista na norma regulamentar para a obtenção da redução da base de cálculo a infração é parcialmente subsistente, vez reconhecida a decadência parcial. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Mantida a multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de março de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$376.289,65, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **03.02.02.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ocorrência constatada nos meses de janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a outubro e dezembro de 2014, janeiro a agosto e novembro de 2015.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 32 a 54, onde, inicialmente firmam a sua tempestividade e informam que em cumprimento ao § 3º, do art. 8º, do RPAF, enviou para o endereço eletrônico indicado cópia exata da presente peça, esclarecendo que, nos termos do artigo 425, IV do CPC/2015, as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais.

A seguir, arguem a existência de preliminar de reconhecimento da extinção do crédito tributário, relativamente aos meses de janeiro a março de 2012, em razão de estarem atingidos pelo instituto da decadência, na forma do artigo 150, §4º, do CTN.

No mérito, alega ser improcedente a exigência fiscal porque o Autuante acabou por incluir mercadorias cuja tributação foi feita pela alíquota correta, tendo desconsiderado o fato dos produtos autuados possuírem redução de base de cálculo, razão pela qual exige uma diferença indevida de ICMS, devendo o lançamento ser julgado improcedente, pelos fundamentos que passa a expor:

Da prejudicial de mérito pela extinção parcial pelo decurso do prazo decadencial, nos termos do artigo 150, § 4º e 156, V e VII do CTN, uma vez que no que tange aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, o § 4º, do art. 150 e o art. 156, V e VII, do CTN (transcritos), impõem a decadência a ser reconhecida.

Pontua que da análise dos dispositivos citados, verifica que o Fisco tem o prazo de cinco anos para homologar a atividade de auto lançamento efetuada pelo sujeito passivo, a contar do fato gerador, e, ultrapassado tal prazo, o lançamento é tacitamente homologado, extinguindo-se, em definitivo, o crédito por ele constituído, e em tais preceitos se amolda o regime jurídico da decadência relativa ao ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, já que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar sua apuração e seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o que foi procedido, ou seja, recolheu o imposto apurado na sua escrita fiscal, mesmo que parcial.

No caso concreto, tendo tomado ciência do Auto de Infração em 05/04/2017, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo Fisco, do recolhimento relativo ao período de janeiro a março de 2012 e, não obstante, esses créditos, ainda que decaídos, estão sendo objeto de exigência, pelo que devem ser excluídos, já que extintos (artigo 156, V e VII, do CTN).

Salienta que ao caso em questão não se aplica a regra geral de contagem do lapso decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, prevista no artigo 173, I, do CTN e no artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, tanto é verdade que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através do Incidente de Uniformização 2016.194710-0, declarou que se conta o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido e efetua o pagamento do mesmo, embora parcial, reproduzindo trecho da conclusão da PGE.

Fala isso porque, conforme entendimento pacífico do STJ, tal regramento aplica-se exclusivamente aos tributos sujeitos a lançamento de ofício, por declaração ou naqueles em que, sujeitos a lançamento por homologação, não haja antecipação de pagamento, ainda que parcial o que não é o caso em questão, conforme bem atestado pelo próprio autuante ao descrever a infração como “*Recolheu a menor o ICMS*”. Ou seja, se há o reconhecimento que a impugnante recolheu a menor, é porque, de fato, houve pagamento parcial para o período.

Noutras palavras, segundo entendimento do STJ, consolidado sob o regime de julgamento representativo de controvérsia, na sistemática dos recursos repetitivos, havendo antecipação de pagamento, ainda que parcial, a regra decadencial aplicável é a especial, prevista no § 4º, do artigo 150, do CTN copiando decisões daquela Corte, bem como do Tribunal de Justiça da Bahia.

Salienta que a sistemática de julgamento vinculante (repetitivos) permite a rejeição de recursos contrários ao entendimento do STJ, no âmbito do Judiciário, o que significa dizer que se essa cobrança resvalar para o Judiciário, o Estado não terá êxito e ainda poderá arcar com despesas processuais e honorários de sucumbência, tendo em vista o posicionamento já pacífico dos Tribunais em relação ao tema e no caso em tela, resta evidente a aplicabilidade do § 4º, do artigo 150, do CTN, donde conclui que, se parte do débito foi pago quando da apuração do imposto no período fiscalizado, teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar dos respectivos fatos geradores, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência.

Percebe que o recolhimento do imposto efetivamente antecipado pelo contribuinte no período janeiro a março de 2012, foi tacitamente homologado ao cabo dos cinco anos contados de seus respectivos fatos geradores, de modo que operada a decadência do direito do Fisco em relação aos mesmos, porquanto apenas fora científica do Auto de Infração em 11/04/2017.

Diz que se o agente público, dentro do prazo de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência dos fatos geradores respectivos, não lançou a pretensa diferença devida, mediante notificação regular do sujeito passivo dentro do lapso decadencial, ocorreu a homologação tácita do procedimento do contribuinte, consoante § 4º do artigo 150 do CTN, tendo o Fisco decaído do direito de efetuar a constituição de tal crédito, extinto por força do artigo 156, V e VII, do CTN.

Garante, pois, não haver dúvidas de que o montante relativo ao período de janeiro a março de 2012 constitui excesso de exigência, devendo, portanto, ser excluído da monta lançada, o que desde já se requer, sob pena de enriquecimento sem causa do Fisco.

No mérito, aborda a improcedência da Infração 01, diante da correta aplicação das alíquotas, relativamente aos produtos com suposto erro na adoção da alíquota de 7%, ao invés de 17%, a saber, leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó.

Firma que segundo a acusação fiscal, teria calculado de forma equivocada o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto leite em pó, composto lácteo e leite do tipo longa vida, uma vez que utilizou a carga tributária de 7% quando deveria ser de 17%, sob a justificativa de que a

legislação estadual (RICMS/2012) só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó produzido no Estado, consoante transcrição do artigo 268, incisos XXIV e XXIX de tal diploma normativo.

Fala ser o caso dos itens “LEITE PÓ ACTICOL 300G MOLICO”, “LTE PÓ DESN 300G MOLICO CÁLCIO PLUS”, “LTE PO INST 200G PCT IDEAL”, “CPTO LACT FORTIFIC ELEGE 120G”, “LTE PÓ MOLICO DESN 24X300G”, “NAN COMFOR 3 800G NAC 800G”, etc., e demais produtos semelhantes que foram autuados, entretanto argui improceder a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no artigo 150, V, e artigo 152, da Carta Magna.

Diante do artigo 1º, da CF/88 de que “*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos...*”, observa ter a Constituinte estabelecido um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes pertencentes à mesma Federação, que implicassem em crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna, e assim, por atropelar o pacto federativo, é ilíquida a exigência fiscal, pois o Estado da Bahia, ao impor diferentes situações de tributação para o mesmo produto, está desconsiderando a hierarquia das normas legais vigentes e os princípios basilares do direito.

Aponta estar esse preceito confirmado pelo artigo 150, V, da Carta Magna, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*estabelecer limitações de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.*” Invocando ensinamento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, devidamente copiado.

Não bastasse, entende que pelo artigo 152, da CF/88 “*É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*”, além do que, o princípio da isonomia consagrado no artigo 5º e 150, II, da Constituição também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados.

Chama atenção que o princípio da isonomia permeia todo o ordenamento legal e não só a Carta Magna, razão pela qual não pode ser ignorado pela Fiscalização, situação antijurídica que deve ser corrigida por esse órgão julgador e de fato, ao conferir o privilégio de carga tributária diferenciada (redução de base de cálculo) para os produtos locais e, por outro lado, obrigar que o leite produzido nas demais Unidades da Federação sofra tributação superior pelo ICMS, atropela, claramente, o princípio da isonomia, assim como a proibição ao limite de tráfego em razão de sua origem, previsto na Carta Magna.

Em outras palavras, anota a sistemática concebida pelo Estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxação reduzida a 7%.

Nesse sentido, a solução da lide impõe resposta às seguintes questões: a teor da Carta Magna é lícito aos Estados estabelecer diferença tributária entre bens, de qualquer natureza, em razão de sua procedência? Sendo negativa a resposta supra, é válida regra do Decreto 7.826/2000 e, por sua vez, do RICMS quando cria benefício de redução de base de cálculo para as operações internas com leite, mas limita o benefício aos produtos produzidos no Estado da Bahia?

Considerando que o Fisco confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, em afronta a Constituição, impõe-se a desconstituição da infração, mencionando o fato de a situação posta pelo Estado ter sido objeto de análise do Poder Judiciário, em casos semelhantes ao presente, deferindo apenas em relação ao produto (leite longa vida). O MM Juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, em 25/08/2014, julgou procedente a

Ação Anulatória nº 0375591-23.2013.8.05.0001, promovida pelo Wal Mart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial da Impugnante, contra o Estado que exigia o recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas do referido produto, na forma de trecho da decisão.

Do mesmo modo, cita que em setembro de 2015, o Juiz da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº. 0346138-46.2014.8.05.0001, nos quais a própria Impugnante figura no polo ativo da demanda decidiu pela impossibilidade da diferenciação de alíquota relativamente ao leite longa vida, entendimento que deve ser aplicado ao presente caso.

Destaca que a Constituição Federal, prestigiando o pacto federativo, e impedindo discriminação entre os Estados, previu expressamente, no seu artigo 152, o “princípio da não diferenciação tributária”, e destarte, o cotejo das normas citadas leva à conclusão de que o artigo 1º do Decreto Estadual nº 7.826/00 e o inciso XXXV do artigo 87 do RICMS/BA, que tratam acerca do regime de tributação de ICMS para operações com leite longa vida, violou a Carta Magna ao estabelecer privilégio tributário somente aos produtores de leite pasteurizado do Estado da Bahia.

Em outros termos, diz que a redução da base de cálculo apenas para o leite longa vida produzido dentro do Estado afronta o artigo 152 da CF, que impede a diferenciação por procedência ou destino, uma vez que não poderia o Estado da Bahia, a par da sua competência legislativa, perpetrar distinção entre produtos provenientes de outros Estados e os produzidos dentro da Bahia, vez que a Carta Republicana privilegia a unificação nacional e a isonomia entre estados, por melhor que seja a intenção protetiva do seu produtor na instituição de regime diferenciado.

Menciona entendimento da jurisprudência, inclusive do STF, nos arestos análogos transcritos, bem como decisão do Tribunal de Justiça da Bahia confirmando este entendimento em recente acórdão sobre o tema, em caso idêntico ao presente e tendo como parte a Impugnante, além de entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, além de decisão emanada do Supremo Tribunal Federal, ou seja, pela inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto.

Denota que, por desobediência à hierarquia das normas legais vigentes e aos princípios basilares do direito, caso a demanda ultrapasse a esfera administrativa, o Estado será agravado com a sucumbência.

Aponta ser o RICMS um diploma legal estadual que não pode se sobrepor ou conflitar com a Constituição ou diploma federal, por garantia do próprio Estado preservando-se de ações judiciais, sobretudo quando a matéria envolvida se encontra pacificada pelos Tribunais, tanto Estaduais como os Superiores.

Esse é o presente caso. O legislador estadual visa, única e exclusivamente, a arrecadação. Agindo dessa forma, corre o risco de ultrajar o critério hierárquico das normas, gerando conflitos (norma estadual x norma nacional) a serem sanados pelo poder judiciário, sendo que o conflito está estabelecido aos artigos 1º, 5º, 150, II e V, 152 e 155, II, § 2º, XII, “g”, da CF/88, o Decreto nº 7.826/2000 e o RICMS, que reduziu a base de cálculo para a saída de leite produzido no Estado de forma que a carga tributária corresponda a 7%, sendo os diplomas citados incompatíveis entre si (antinomia). Tanto o são que o Poder Judiciário já se posicionou a favor da impossibilidade de tratamento diferenciado para o mesmo produto, conforme decisões acima transcritas.

Ressalta que embora a questão se encontre na esfera administrativa, não deve ser esquecido que todas as normas estão incluídas dentro de um mesmo ordenamento jurídico, ou seja, tanto a norma estadual quanto a nacional fazem parte de um todo. E é nesse sentido que a norma deve ser apreciada, levando-se em consideração a hierarquia, para a solução justa do litígio, sem maiores entraves e prejuízos.

Além do mais, em uma situação de conflito de normas a prevalência de uma delas não significa a exclusão da outra. *In casu*, a solução seria utilizar o critério hierárquico, o que significa dizer que

a Constituição Federal deva prevalecer sobre a Legislação Estadual, e ao seu entender deve se aplicar a norma local conforme a constituição, sem a necessidade de declará-la inconstitucional.

Agindo dessa forma, evitar-se-á a onerosidade tanto para o contribuinte, que não terá que arcar com as despesas de um processo judicial, como, e principalmente, para o Estado que não será condenado em sucumbência, garante.

Portanto, a improcedência se impõe porque, considerando que o Estado da Bahia confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, afronta aos artigos 1º, 5º, 150, II e V, 155, II, § 2º, XII, “g” e 152, todos da Carta da República, dispositivos hierarquicamente superiores à legislação estadual.

Diante do exposto, o benefício concedido ao leite em pó produzido neste Estado (da Bahia) deve se estender também aos demais Estados, atribuindo-se tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da procedência, e assim, como foram incorretamente questionadas as alíquotas aplicadas em tais produtos, não se pode acolher a exigência fiscal por ser totalmente ilíquida e incerta, devendo o Auto de Infração ser declarado improcedente.

Aborda a seguir a exorbitância da multa aplicada, uma vez que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Aponta duas as razões a afastar a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, fala ser cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento, perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé, foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário, não podendo a empresa ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência!

Em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, trazendo como exemplo, arresto proferido pelo CARF, e o fato de inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, estaria afastada a possibilidade de aplicação da multa, ou imposta a sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Afora isso, na segunda questão, garante se perceber que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

Por meio de tal dispositivo, diz que a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes, invocando a doutrina, representada por trecho do pensamento de Ricardo Corrêa Dalla.

Aduz que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco, trazendo decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 91707/MG, Segunda Turma: Ministro Moreira

Alves, DJ de 29/02/1980, p. 00975), bem como do Ministro Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta para 30%, consoante transcrições.

Reforça que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), o STF consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco, a exemplo do acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075 MC, Relator: Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24/11/2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237, bem como na ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039, AI 482281 AgR, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130, e RE 523471 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209, no qual especificamente se reiterou esse entendimento, confirmado entre 20 e 30% o patamar razoável para a aplicação de multas tributárias, o qual, se olvidado, redundaria em violação ao princípio do não-confisco, além de decisões de Tribunais Estaduais todas devidamente transcritas em trechos.

Assevera não poder ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, consequentemente, requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Pontua dever ser levado em consideração também o benefício da dúvida, uma vez que o artigo 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, conforme reproduz, bem como entendimento dos Tribunais Superiores, como o STF, no RE nº. 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825 e STJ, RESP nº. 38.997-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561.

Na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação, diante do fato do direito estar prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Finaliza, requerendo o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da exigência fiscal, e sucessivamente, pede, caso não se acolha o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, igualmente, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (artigo 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Em 20 de junho de 2017 a defesa peticionou (fl. 21) no sentido de requerer a juntada dos comprovantes de pagamento parcial do Auto de Infração, relativo à Infração 01. Nesse sentido, requer a extinção dos referidos créditos tributários, nos termos do artigo 156, I, do Código Tributária Nacional, oportunidade em que ratifica os demais argumentos apresentados na Impugnação, os quais são suficientes para declaração da improcedência do saldo remanescente da presente autuação.

Requer, por fim, que esta petição faça parte do processo para todos os efeitos legais.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 96 a 113 aponta que em relação à decadência, não obstante o labor despendido no exercício legal do seu direito de defesa, a empresa autuada, envidou esforços em vão, com o escopo de confundir os nobres julgadores, uma vez que os valores constantes do Auto de Infração em tela foram apurados por meio de lançamento de ofício, modalidade esta, passível de ser aplicada a todos os tributos.

Diz ser o lançamento de ofício resultante da ação exclusiva do agente fiscal, sem qualquer colaboração do Sujeito Passivo Tributário, e os valores ora reclamados, através do Auto de Infração em lide, não foram sequer, apurados pelo contribuinte, pelo contrário, foram apurados por sua ação direta.

Esclarece que para os casos de lançamento de ofício, é regra geral que o início do prazo decadencial de cinco anos, ocorre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tudo conforme redação do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Fala ser o primeiro dia do exercício seguinte 1º de janeiro, e não o primeiro dia útil do ano, pois, o ano civil coincide com o exercício financeiro e o prazo de decadência não se interrompe, nem se suspende, e o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o próprio exercício em que houver ocorrido o fato gerador. Desse modo, a partir de 01/01/2013 contar-se-á, a começar do zero, os cinco anos de decadência. Então, no caso concreto, 01/01/2013 será o marco inicial do primeiro ano para contagem do prazo decadencial, o qual se esgotará em 11/04/2017, valendo aludir, que no caso sob análise, a ciência foi dada ao contribuinte na data de 09/12/2015, portanto, bem antes do prazo de ocorrência da decadência, prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Frisa que lançamento de ofício é aquele em que a autoridade administrativa fiscal, que dispõe de dados para efetuar a cobrança do tributo, o faz, sem auxílio nenhum do sujeito passivo, sendo o prazo indicado no artigo 173, I do CTN, a regra geral de contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário em relação aos tributos lançados de ofício, bem como, a alguns outros tipos de lançamento, conforme se verá posteriormente.

Anota que como já visto a regra da decadência prevista no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, é aplicada quando o contribuinte apura o imposto não o recolhe ou, o recolhe parcialmente. Nesse caso, tanto a doutrina como a jurisprudência são pacíficas, quanto à aplicação da regra de decadência presente no artigo 150 do CTN.

Assevera não ser essa a situação do fato concreto aqui analisado, pois se trata de lançamento de ofício, aquele constituído a partir da iniciativa exclusiva do agente fiscal, sem qualquer colaboração da parte do sujeito passivo tributário, que nos termos ministrados pelo ilustre Professor Hugo de Brito Carvalho, pode ser aplicado a todas as espécies tributárias, em todas as suas modalidades de lançamentos.

No caso concreto em análise, que resultou no Auto de Infração ora impugnado, aponta que o contribuinte escriturou os documentos fiscais e apurou um valor do imposto e o recolheu. Em relação a este valor que o contribuinte apurou e recolheu, não há qualquer contestação, está sendo homologado, todavia, a sua escrituração fiscal encontra-se eivada de erros os mais diversos, tais como: utilização indevida de benefício fiscal; erro na determinação da base de cálculo do imposto; falta de retenção do ICMS na condição de contribuinte substituto, nas saídas destinadas a contribuintes não inscritos ou em situação cadastral irregular e falta de estorno de crédito apropriado em valor superior ao permitido.

Argumenta que para os tributos lançados de ofício, são cristalinos, tanto para doutrina como para a jurisprudência, o entendimento de que a contagem do prazo decadencial submete-se aos ditames do inciso I, do artigo 173, do Código Tributário Nacional, ou seja, ela inicia a contagem no

primeiro dia do exercício seguinte, no caso presente, 01/01/2013, em relação às operações efetuadas pelo contribuinte no exercício de 2012.

Menciona o parágrafo único do artigo 173 do CTN, o qual diz que o direito de constituir o crédito tributário, extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Neste caso, aduz ser o termo inicial do prazo decadencial antecipado se, antes do dia 1º de janeiro, se o sujeito passivo for notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, sendo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou, da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, o prazo de decadência para que, de ofício, a autoridade fiscal constitua o crédito tributário não declarado pelo contribuinte por ato indispensável ao lançamento (parágrafo único). “Se a notificação do contribuinte dos trabalhos de fiscalização ocorrer após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador, não surtirá efeitos no que se refere ao curso decadencial, permanecendo como data inicial aquela estipulada pelo artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (STJ, Resp. 909.570, Rel. Min. Francisco Falcão, em 24/04/2007).

Discorre ser o lançamento direto, de ofício, a modalidade mais tradicional no direito brasileiro. Nela, o procedimento de lançamento é completamente feito pelo sujeito ativo. Sua utilização é frequente em impostos lançados a partir de dados cadastrais, mas vem sendo substituído por outras formas de constituição, sendo também usado em caso de declarações prestadas de forma irregular. Um exemplo de sua utilização é o IPTU.

Já o lançamento de ofício é aquele realizado pela autoridade competente sem qualquer tipo de auxílio por parte do contribuinte, sendo uma característica a ser observada, é que o rol de hipóteses de lançamento de ofício apresentado pelo artigo acima mencionado é taxativo, o que significa dizer, que somente nos casos previstos pela lei poderá a Administração Pública efetuar o lançamento, e sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais em decisão de 15/03/07 confirmou tal posição em Acórdão que transcreve.

Comenta que naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS, mas tributado pelo ISS, a Contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, como na situação ora em análise. Entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do artigo 173, I do CTN.

Diz ainda ser o lançamento de ofício ou suplementar, aquele que é efetuado por iniciativa da autoridade administrativa, independentemente de qualquer colaboração do sujeito passivo. Qualquer tributo pode ser lançado de ofício, desde que não tenha sido lançado regularmente na outra modalidade. Resumindo, é a modalidade em que o próprio Fisco efetua o lançamento, por sua iniciativa própria.

Anota que a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício, ou revisão de ofício, prevista no artigo 149, sendo inaplicável a forma de contagem disciplinada no artigo 150, § 4º, do CTN, própria para homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício, aplica-se a regra geral do prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no artigo 173 do CTN, exemplificando com Ementa oriunda do TIT/SP. Câmara Superior. Processo DRT 12-921154/2006, cujo trecho transcreve, bem como de julgados do STJ, a exemplo do AgRg no REsp. 11992620/MG. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 09/11/2010, dentre outras.

No mérito, com relação à mercadoria “leite em pó”, ressalta de plano não ser objeto de autuação. Em verdade, a infração aponta justamente o equívoco da Autuada em considerar como sendo leite em pó o que na verdade é “composto lácteo”, e, portanto, sem direito ao benefício da redução da base de cálculo relativo exclusivamente ao primeiro, tendo a autuada, estendido indevidamente o benefício fiscal aludido, nas saídas do produto Composto Lácteo, sem o permissivo legal autorizado, que proporcionou a consequente diminuição do quanto devido.

Menciona que os produtos LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS, LEITE EM PÓ NINHO +1, LEITE EM PÓ NINHO 3+, LEITE EM PÓ NINHO 6+, LEITE EM PÓ MOLICO ACTICOL, LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS e LEITE EM PÓ CRESCIMENTO PREBIO são compostos lácteos, e não leite em pó, como denominados pelo contribuinte. Tal fato comprova-se pela simples análise dos rótulos destes produtos, onde consta claramente a indicação que os mesmos não são leite em pó, servindo de alerta aos consumidores, conforme prescrição contida na Instrução Normativa 28/07.

Cita que tal instrumento normativo expedido pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA – assim classifica os retro citados produtos, obrigando os fabricantes a grafarem nas suas embalagens a frase “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ” ou “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”, no item 9.3 (IN-28/07).

Aponta que no ordenamento jurídico pátrio, as normas complementares, como soi a citada Instrução Normativa, têm validade concedida pela norma hierárquica superior, no particular, pela Lei 1.283, de 18 de dezembro de 1950 – Código Tributário Nacional, e como é de conhecimento geral, as leis são criadas para atender a um propósito da sociedade, logo, este no particular, seria o de regular a produção e comercialização dos produtos lácteos, de forma a atender aos interesses e necessidades regulatórias para assegurar o bem estar da população.

Esclarece que o legislador infraconstitucional baiano, harmonizado com a Constituição Federal, particularmente quanto ao disposto no seu artigo 155, que respeita ao princípio da seletividade, concedeu tratamento tributário diferenciado objetivamente ao LEITE EM PÓ, com o fito de desonrar parcialmente do ICMS o produto e proporcionar o acesso universal de todas as classes sociais às fontes proteicas e nutricionais do LEITE EM PÓ puro.

Fala ter sido esta a vontade do legislador, até mesmo, porque à época da edição do diploma legal Inciso XXI, do Art. 87, do Decreto 6.284/97, ainda não existia a figura do “Composto Lácteo” que não pode ser contemplado com o status de LEITE EM PÓ segundo o MAPA, pela simples razão de que Leite, não é, e logo, se o Composto Lácteo não é Leite em Pó, não poderia gozar do benefício da redução da base de cálculo prevista para este.

Corroborando tal entendimento, traz como paradigmas os Acórdãos JJF 0268-02/12, e aquele que o ratificou, oriundo da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujas Ementas transcreve.

Pontua não restar dúvida quanto à exigibilidade do imposto na situação descrita no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, se posicionando pela manutenção total do imposto lançado referente à Infração, de forma que quanto às saídas de “leite em pó” (na verdade “composto lácteo”), não merecem guarida as alegações da Autuada em sua defesa, devendo ser mantida integralmente a autuação.

Conclui que sem que tenham sido apresentadas quaisquer provas documentais que tivessem o condão de elidir a ação fiscal e diante das incontestáveis e sobejamente demonstradas provas de cometimento de ilícito fiscal por parte da empresa, reafirma a manutenção integral do Auto de Infração.

Em 31 de outubro de 2017, o feito foi convertido em diligência, a fim de que (fl. 120), fosse intimada a empresa autuada a apresentar e acostar ao feito demonstrativo analítico dos produtos reconhecidos como devidos na autuação para a infração 01, bem como resumo sintético por mês, dos valores excluídos do lançamento pela via do pagamento.

Em atenção à solicitação, a empresa foi intimada através do DTE em 30 de novembro de 2017, através da mensagem número 51.275, oportunidade em que acostou mídia de fl. 127 na qual informa estarem discriminadas as parcelas reconhecidas e recolhidas e aquelas outras ainda objeto da impugnação apresentada, dando por cumprida a diligência.

Constam às fls. 115 a 119 extratos de pagamento correspondentes às parcelas reconhecidas e pagas pela empresa autuada.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Ainda assim, existem questões preliminares a ser enfrentadas, o que passo a fazer neste momento.

Muito embora em instante algum da peça de defesa fale em motivo ensejador para a declaração de nulidade do lançamento, a autuada ao final da mesma pede que seja declarado nulo, o que não vem a ser o caso, diante de ter atendido todos os requisitos legais para produção de efeitos jurídicos.

Da mesma forma, muito embora ao final da impugnação, a defesa avente a possibilidade de realização de perícia técnica, não é o caso, não somente pelo fato de não ter sido atendido o disposto no artigo 145 do RPAF/99 segundo o qual “*o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade*”, e seu parágrafo único “*Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço*”, o que não figura na solicitação, além do que, na forma do artigo 147, inciso II, alínea “a”, do RPAF/99 a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos.

Outra arguição é a de que existiria decadência parcial, o que demandaria a exclusão de parcelas do lançamento, em favor do sujeito passivo.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173 inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era o que prevalecia em tais hipóteses como a presente, não somente a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação*”.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento (ainda que parcial) de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo, diante da própria descrição da infração “*recolheu a menor.....*”.

Diante de tal posicionamento, claro está que no caso em comento relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, a tributação tida como equivocada, diante do longo lapso temporal em que se manteve silente e sem qualquer ação no sentido de constituir eventual crédito tributário, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência, ainda que parcial vez que o valor do imposto foi devidamente lançado e escriturado, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse.

Desta forma, devem ser excluídas as parcelas correspondentes aos meses de janeiro a março de 2012, tal como solicitado pela defesa.

No mérito, muito embora inicialmente tenha impugnado aparentemente todo o lançamento, em um segundo momento a autuada reconheceu e recolheu parte dos valores lançados na autuação, com exceção daqueles entendidos como abarcados pela decadência, e operações envolvendo os produtos leite longa vida, leite em pó e composto lácteo.

Em relação a tais produtos, de forma generalizada a argumentação defensiva se estriba na tese de que é inconstitucional a legislação que impõe barreiras à circulação de mercadorias de acordo com a sua origem, a teor dos artigos mencionados farta e repetidamente na peça apresentada, e que isso motivaria a improcedência da autuação, trazendo inclusive decisões judiciais no sentido de seu entendimento, no que foi contestada pelo autuante, em sede de informação fiscal.

Em relação aos aspectos constitucionais aventados na defesa apresentada, esclareço que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, falece a este Órgão a necessária competência para tal análise, bem como, ainda na forma prevista no mesmo artigo em seu inciso III, não se incluem na competência

dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, o que me impede de fazer qualquer comentário a respeito, senão a seguir tal determinação.

Exmino então, cada produto de per si. Em relação ao composto lácteo, observando que a legislação do Estado da Bahia, inseriu na norma regulamentar, especialmente no RICMS/97 a seguinte previsão:

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

(...)

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

Ou seja: as operações com leite em pó possuíam a base de cálculo reduzida, de forma a que a carga tributária equivalesse a 7%.

Dito isso, passemos ao conceito de “leite em pó”. Ele nada mais é do que o processo a que se submete o leite, que desidratado, tem sua longevidade estendida. O leite em pó é feito a partir da secagem do leite comum (líquido). Para extrair a água, que compõe cerca de 90% da massa do leite, as fábricas fazem-na evaporar num processo lento, que não estraga as proteínas do produto.

Primeiro, o leite escorre em paredes metálicas verticais aquecidas a 77 °C, porque o líquido não pode ser fervido. Nessa etapa evapora até 50% da água, e o leite fica pastoso. O produto concentrado passa por um processo no qual são borrifadas minúsculas gotículas contra um jato de ar quente a 180 °C. Um rápido contato é o suficiente para fazer com que o restante da água evapore, e as gotículas de leite se transformem em grãos de leite seco. Então o leite é separado em diferentes fases: flocos, granulado e pulverizado.

Este leite em pó pode apresentar-se com diferentes teores de gordura, conforme o leite utilizado tenha a gordura natural do leite, seja parcialmente desnatado, ou seja magro.

De qualquer forma a proteína do leite em pó é a mesma que no leite líquido, com valores próximos de 30 a 35%.

No processo de industrialização do leite em pó, a primeira etapa vem a ser o preparo e padronização, a matéria-prima ordenhada das vacas é preaquecida a 45°C e colocada em uma centrífuga, que separa a gordura do resto do leite. Essa gordura é, então, devolvida ao leite na proporção desejada: 26% no caso do leite integral, zero para o leite desnatado. Depois de duas pasteurizações (processo que elimina as bactérias), começa a segunda etapa: a concentração. No concentrador tubular, o leite vai escorrendo em filmes finos em uma série de tubos por onde passa vapor. Isso faz com que ele perca água e vire uma pasta. No caso do leite em pó, é necessária uma última etapa, a secagem: a pasta é borrifada na forma de uma fina nuvem de gotículas em uma câmara fechada, cheia de ar quente e seco, como uma sauna.

Quando as gotículas chegam ao piso, já perderam quase toda a água e caem em forma de pó. Neste momento, basta envasar o conteúdo, adicionando gás nitrogênio para impedir a oxidação da gordura, se for o caso.

Já a definição legal de “composto lácteo” encontra-se na Instrução Normativa n.º 28, de 12 de junho de 2007, publicada no Diário Oficial da União de 14 de junho de 2007, Seção 1, Página 8, e em pleno vigor, a qual “aprova o regulamento técnico para fixação de identidade e qualidade de composto lácteo”, que em seu Anexo, no item 2.11 estabelece que:

“Composto Lácteo: é o produto em pó resultante da mistura do leite (1) e produto(s) ou substância(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substâncias alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado.

Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto”.

Ou seja: O “composto lácteo” é uma mistura de ingredientes, inclusive leite em pequena proporção, com outros, incluindo gordura, açúcares, maltose dextrina e demais ingredientes lácteos ou não, devendo os ingredientes lácteos corresponder a 51% do total, cabendo a cada fabricante adotar a fórmula que melhor lhe couber.

Comparando tal conceito com o de “leite em pó” mencionado anteriormente, salta aos olhos a diferença existente entre ambos os produtos. E mais: de acordo também com o conceito legal contido no Decreto Federal nº 30.691, “composto lácteo” não se confunde com “leite em pó”. Pode ser um produto lácteo, um derivado do leite, mas jamais ser equiparado a “leite em pó”.

Voltando ao foco da discussão, a aplicação do artigo 111 do CTN, é plenamente factível, diante do fato de que a norma regulamentar do Estado da Bahia vigente previa benefício fiscal de redução de base de cálculo para o produto “leite em pó”. Assim rezava tal dispositivo:

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

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
- II - outorga de isenção;*
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias*

Diante de tal redação, entendo desnecessário mencionar o fato de que é específico o entendimento dos Tribunais Superiores do país, no sentido de que a interpretação de tal artigo deve ser restritiva, e não, como pretende a empresa, extensiva, à vista da farta coletânea de decisões existentes, como aquela do STJ no AgRg no REsp 1093720 RJ 2008/0197083-8, Relator Ministro Humberto Martins, em julgamento realizado em 14/04/2009, publicação no DJe 04/05/2009, no qual o ilustre relator literalmente posiciona-se: “As isenções, diante da inteligência do art. 111, inciso II, do CTN, devem ser interpretadas literalmente, ou seja, restritivamente, pois sempre implicam renúncia de receita”, o qual se coaduna com o entendimento do STF de que a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, como no exemplo da decisão do Ministro Joaquim Barbosa, no processo RE 445065 MG, com julgamento em 16/03/2010, publicação no DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-07 PP-01573, no qual, reza a Ementa que:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ICMS. CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. EQUIVALÊNCIA. VEDAÇÃO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.

Esta Corte considera análogas as figuras da redução da base de cálculo e da isenção parcial, de modo a atrair a vedação do direito ao crédito de ICMS, se não houver lei específica concessora do benefício fiscal. Agravo regimental a que se nega provimento”.

Destarte, por tudo que foi exposto, resulta claro que aplicar as disposições da norma em destaque ao “composto lácteo” implicaria, necessariamente, em ampliar seu alcance para muito além do pretendido pelo legislador. Acima de tudo, importaria em modificar seu conteúdo, já que a denominação “leite em pó”, a par de ser suficiente para designar o leite, não o é para o “composto lácteo”. Este, quando referido em qualquer situação, necessariamente, jamais poderá ser considerado como aquele, sendo conveniente lembrar o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de Direito Tributário. 1ª edição, Rio de Janeiro: Forense. 1984. p. 451): “*O intérprete deve proceder apenas à exegese da lei, sem procurar completá-la ou corrigi-la. Não é ele legislador*”.

Aliado a tais argumentos, podemos tomar como exemplo, por ser plenamente correlacionada com a matéria ora discutida, a resposta dada a consulta realizada por contribuinte à Receita Federal, acerca de tratamento tributário ao produto “leite de soja”, que, sabidamente, também não se enquadra no conceito de leite em pó:

10ª REGIÃO FISCAL
DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 109, DE 29 DE MAIO DE 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins **EMENTA:** PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado "leite de soja", não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como "compostos lácteos". Portanto, "iogurtes" e "suços" à base de "leite de soja" não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea "c"; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007. **ASSUNTO:** Contribuição para o PIS/Pasep **EMENTA:** PRODUTOS DE ORIGEM VEGETAL. NÃO ENQUADRAMENTO COMO LEITE OU COMPOSTO LÁCTEO. Produtos de origem vegetal, tais como o assim chamado "leite de soja", não se classificam como leite; tampouco os derivados daqueles produtos podem ser classificados como "compostos lácteos". Portanto, "iogurtes" e "suços" à base de "leite de soja" não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea "c"; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007.

CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal
p/Delegação de Competência

Logo, tal entendimento vai ao encontro deste ora esposado, guardadas as devidas proporções, pois o que mais interessa, é a sedimentação da ideia de que o entendimento conceitual deve ser restrito, e não amplo, como pretende a defendente.

Outra menção, no mesmo sentido da existência de diferenciação entre "leite em pó" e "composto lácteo", pode ser observada no site <http://compostolacteo.com/start/main/>

Por último, como o nome já bem afirma, se o composto é "lácteo", isso significa que ele é derivado do leite. Em bom português, sendo derivado do leite, logicamente leite ele não é. A questão parece, pois, cristalina e indiscutível.

Este CONSEF possui diversos posicionamentos neste sentido, tal como mencionado na informação fiscal. Assim aqueles produtos que não se enquadram na condição de leite em pó, devem ser mantidos no lançamento, pois a alíquota dos mesmos seria "cheia", e não reduzida.

A respeito da matéria, posso transcrever o teor do Parecer DITRI 7690/2015, cuja Ementa reza:

"**ICMS. OPERAÇÕES COM LEITE EM PÓ E COMPOSTO LÁCTEO EM PÓ. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Apenas o leite em pó e o composto lácteo em pó efetivamente fabricados em território baiano podem usufruir da carga tributária reduzida disciplinada no art. 268, inciso XXV, do RICMS/BA. Afastada **ICMS. OPERAÇÕES COM LEITE EM PÓ E COMPOSTO LÁCTEO EM PÓ. REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO.** Apenas o leite em pó e o composto lácteo em pó efetivamente fabricados em território baiano podem usufruir da carga tributária reduzida disciplinada no art. 268, inciso XXV, do RICMS/BA. Afastada a aplicabilidade do benefício ao produto fabricado em outra unidade federada, e apenas embalado em estabelecimento localizado na Bahia da a aplicabilidade do benefício ao produto fabricado em outra unidade federada, e apenas embalado em estabelecimento localizado na Bahia".

Em relação ao leite longa vida também impugnado pela empresa, esclareço que nos termos do artigo 87, inciso XXXV do RICMS/97, as operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, gozariam de redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponesse ao percentual de 7% (sete por cento), tendo a autuada aplicado indistintamente tal tratamento tributário para tal produto, independentemente da origem do mesmo, o que mantém a infração, até pelo fato de que a autuada não trouxe qualquer comprovação de que tais produtos, a exemplo do leite em pó e do composto lácteo, foram, efetivamente fabricados na Bahia. Todavia, não foram verificadas nas planilhas, inclusive as apresentadas pela autuada em sede de diligência, a ocorrência de lançamento sobre tal produto.

As decisões trazidas em sede de defesa, muito embora válidas não vinculam o julgador, diante do fato de que muito embora amparem a empresa, não possuem efeito vinculante, não tendo até o presente momento, a Procuradoria Geral do Estado, através de sua Procuradoria Fiscal se posicionado em sentido do acolhimento das teses esposadas na defesa, o que mantém a infração quanto a tais produtos, exceto nos períodos abarcados pela decadência.

Frente ao argumento de que as multas teriam natureza confiscatória e deveriam ser reduzidas pelo julgador, em primeiro lugar, esclareço que as multas por descumprimento de obrigação principal não podem ser reduzidas por esta instância administrativa, a qual somente possui competência para a redução ou cancelamento de multas por descumprimento de obrigação acessória, na forma do § 7º do artigo 42, da Lei 7.014/96, o que me impede de acolher tal pedido.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como “exorbitante” da multa sugerida (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, um de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “*nem todo tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei*”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, descabe não somente aplicação de multa de natureza de descumprimento de obrigação acessória, ou a sua redução ou afastamento, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 7º da Lei 7.014/96 que diz respeito apenas a multa por obrigação acessória.

Em relação aos argumentos que eventualmente envolvam questões relativas à constitucionalidade, nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, este Órgão não possui a devida competência para tal análise.

Igualmente descabe argumento no sentido de aplicação do artigo 112 do CTN, vez inexistir qualquer dúvida do julgador frente ao cometimento da infração apontada e nos documentos constantes da segunda informação fiscal prestada, o que invalida tal argumento, como, aliás, já ressaltado anteriormente.

Assim, diante dos argumentos esposados ao longo deste voto, julgo o lançamento procedente em parte, de acordo com a demonstração seguinte, devendo ser homologado o *quantum* já recolhido:

2012	
JANEIRO	R\$0,00
FEVEREIRO	R\$0,00
MARÇO	R\$0,00
ABRIL	R\$1.273,13
MAIO	R\$16.104,02
JUNHO	R\$7.299,47
JULHO	R\$20.814,37
AGOSTO	R\$6.835,27
SETEMBRO	R\$9.069,91
OUTUBRO	R\$4.800,91
NOVEMBRO	R\$7.909,63
DEZEMBRO	R\$10.877,88
2013	
JANEIRO	R\$15.743,72
FEVEREIRO	R\$8.810,72
MARÇO	R\$16.199,75
ABRIL	R\$19.820,90
MAIO	R\$19.399,35

JUNHO	R\$26.903,42
JULHO	R\$13.870,50
AGOSTO	R\$5.302,07
SETEMBRO	R\$12.676,32
OUTUBRO	R\$6.257,41
NOVEMBRO	R\$5.007,15
DEZEMBRO	R\$784,96
2014	
JANEIRO	R\$15.553,20
FEVEREIRO	R\$14.556,89
MARÇO	R\$15.201,29
ABRIL	R\$22.037,47
MAIO	R\$26.177,34
JUNHO	R\$13.287,49
JULHO	R\$15,01
AGOSTO	R\$16,45
SETEMBRO	R\$241,22
OUTUBRO	R\$5.727,81
NOVEMBRO	R\$0,00
DEZEMBRO	R\$6.117,20
2015	
JANEIRO	R\$18,27
FEVEREIRO	R\$154,49
MARÇO	R\$959,19
ABRIL	R\$1.014,26
MAIO	R\$674,94
JUNHO	R\$972,36
JULHO	R\$906,45
AGOSTO	R\$947,74
SETEMBRO	R\$0,00
OUTUBRO	R\$0,00
NOVEMBRO	R\$14,41
DEZEMBRO	R\$0,00
TOTAL	R\$360.354,34

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0005/17-8** lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no montante de **R\$360.354,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e pagos.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR