

**PROCESSO** - A. I. Nº 278868.0004/17-2  
**RECORRENTE** - ATACADÃO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4º JF nº 0037-04/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/12/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0252-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. **a)** CUPOM FISCAL. **b)** NOTA FISCAL. Operações de saídas de produtos industrializados que não são contemplados com isenção relativa a produtos *in natura*. Excluídos os valores alcançados pela decadência. Infração subsistente em parte. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Excluídos os valores relativos a produto que integra a cesta básica. Afastada a exigência fiscal relativa ao produto composto lácteo, a partir de 01/08/13 a 31/12/13, em razão da inclusão do benefício da redução da base de cálculo (inciso XXV do art. 268 – Decreto nº 14.681, de 30/07/13). Afastado os valores alcançados pela decadência. Infração procedente em parte. Acolhida a preliminar de mérito de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora em relação à infração 6. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do Acórdão proferido pela 4ª JF Nº 0037-04/19, que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, lavrado em 07/06/17, para exigir ICMS no valor de R\$135.560,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades objeto do presente recurso:

*04.Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas relativas a cupons fiscais (2012/2013) - R\$24.865,86.*

*05.Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas relativas a notas fiscais (2012/2013) - R\$1.446,44.*

*06.Recolheu a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas relativo à ECF - R\$82.437,73.*

A 4ª JF julgou o Auto de Infração em epígrafe Procedente em Parte, fundamentado pelas seguintes razões a seguir transcritas “*in verbis*”:

### VOTO

*Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de decadência invocada pelo estabelecimento autuado.*

*Conforme entendimento manifestado pela Procuradoria Geral do Estado da Bahia no Incidente de Uniformização PGE 2016.194710-0, aplica-se o disposto no art. 150, § 4º do CTN, quando houver comprovação de pagamento, em montante inferior, ao das operações declaradas:*

*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 corresponderia às operações declaradas.*

*Na situação presente, o autuado foi cientificado da autuação em 26/06/2017, ou seja, cinco anos após os fatos*

geradores que ensejaram o lançamento em relação às infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 6 nas quais as operações foram registradas nos seus livros fiscais (declarado o fato jurídico tributário), portanto aplicável o disposto no art. 150, §4º do CTN, relativo ao período de janeiro a junho/2012.

Portanto, no voto com relação a estas infrações, serão apresentados demonstrativos ajustados.

Preliminarmente, quanto à nulidade suscitada, sob o argumento de não haver subsunção do fato à norma, constato que todas as infrações foram descritas de forma clara com indicação dos dispositivos infringidos, tendo o autuado compreendido e se defendido do que foi acusado, inclusive tomado ciência da informação fiscal na qual foram acatados e refutados os argumentos apresentados na impugnação.

Portanto, os elementos contidos nos autos possibilitaram exercer o contraditório, não havendo cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual não acolho a nulidade suscitada.

No mérito, quanto à infração 1 (credito indevido/mercadorias ST), o defendente alegou que os produtos algodão para polimento e adoçante união light, não estão enquadrados no regime de substituição tributária, o que foi acolhido pelo autuante na sua informação fiscal.

Constato que o produto algodão, enquadrado no regime de ST, previsto no item 9.11, do Anexo I da Lei nº 7.014/96, tem a NCM 3005, enquanto o produto autuado tem a NCM 5203, e da mesma forma o produto adoçante não está submetido a ST.

Pelo exposto, acato o demonstrativo de débito refeito pela fiscalização juntado à fl. 140, afastando os valores exigidos no período de janeiro a junho fulminados pela decadência, o que reduz o débito de R\$948,56 para R\$671,63 conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Autuado	Devido	FL.	Data Ocorr	Data Vencto	Autuado	Devido	FL.
31/01/12	09/02/12	10,92	0,00	140	31/01/13	09/02/13	16,87	16,87	140
29/02/12	09/03/12	61,19	0,00	140	28/02/13	09/03/13	31,12	18,44	140
31/03/12	09/04/12	10,92	0,00	140	31/03/13	09/04/13	24,73	12,05	140
30/04/12	09/05/12	22,93	0,00	140	30/04/13	09/05/13	317,98	317,98	140
31/05/12	09/06/12	23,63	0,00	140	31/05/13	09/06/13	33,44	14,46	140
30/06/12	09/07/12	25,66	0,00	140	30/06/13	09/07/13	0,00	0,00	140
31/07/12	09/08/12	28,39	28,39	140	31/07/13	09/08/13	24,73	12,05	140
31/08/12	09/09/12	28,39	28,39	140	31/08/13	09/09/13	4,99	4,99	140
30/09/12	09/10/12	51,46	38,78	140	30/09/13	09/10/13	25,57	12,89	140
31/10/12	09/11/12	53,04	53,04	140	31/10/13	09/11/13	18,05	18,05	140
30/11/12	09/12/12	13,92	1,24	140	30/11/13	09/12/13	13,31	0,00	140
31/12/12	09/01/13	83,69	83,69	140	31/12/13	09/01/14	23,63	10,32	140
Subtotal		414,14	233,53		Total		948,56	671,63	

Infração 1 procedente em parte.

Quanto à infração 2 (crédito fiscal indevido/superior ao destacado no documento fiscal), o autuado suscitou apenas nulidade por entender que não há subsunção dos fatos a norma.

Observo que na infração foi descrito que foi utilizado crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no documento fiscal, conforme Escrituração Fiscal Digital (EFD), enquadrado nos artigos 29 a 31 da Lei 7.014/96, cc o art. 309, §6º do RICMS/2012.

O Anexo II (fls. 18 a 22), indica a exemplo da nota fiscal de entrada 16064, de 07/01/12 ICMS destacado na NF de R\$70,89, e o valor creditado na EFD de R\$87,71, perfazendo crédito a maior de R\$16,82. Portanto, o fato está descrito com clareza (crédito/valor superior ao doc. Fiscal).

Os artigos 29 e 31 da Lei 7.014/96, estabelecem regras de compensação do ICMS.

Por sua vez o art. 309, §6º estabelece regramento de limite da utilização do crédito fiscal:

**Art. 309.** Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.

Pelo exposto, o Anexo II, que dá suporte à infração, indica os valores dos créditos fiscais corretos e o que foi utilizado a mais do que a empresa tem direito, conforme estabelece a legislação do ICMS, ao contrário do que

foi alegado a subsunção do fato a norma.

Conforme apreciado no início, acatando os valores fulminados pela decadência o valor da infração 2 fica reduzido de R\$25.535,78, para R\$20.929,72, conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Vencdo	Autuado	Devido	FL.	Data Ocorr	Data Vencdo	Autuado	Devido	FL.
31/01/12	09/02/12	198,29	0,00	2	31/01/13	09/02/13	1.130,28	1.130,28	3
29/02/12	09/03/12	532,99	0,00	2	28/02/13	09/03/13	2.347,63	2.347,63	3
31/03/12	09/04/12	1.310,75	0,00	2	31/03/13	09/04/13	13.027,16	13.027,16	3
30/04/12	09/05/12	1.095,40	0,00	2	30/04/13	09/05/13	0,16	0,16	3
31/05/12	09/06/12	822,34	0,00	2	31/05/13	09/06/13	173,56	173,56	3
30/06/12	09/07/12	466,29	0,00	2	30/06/13	09/07/13	76,10	76,10	3
31/07/12	09/08/12	0,11	0,11	2	31/07/13	09/08/13	35,46	35,46	3
31/08/12	09/09/12	13,62	13,62	2	31/08/13	09/09/13	1.396,81	1.396,81	3
30/09/12	09/10/12	0,42	0,42	2	30/09/13	09/10/13	415,66	415,66	3
31/10/12	09/11/12	0,28	0,28	2	31/10/13	09/11/13	1.517,09	1.517,09	3
30/11/12	09/12/12	0,26	0,26	2	30/11/13	09/12/13	586,73	586,73	3
31/12/12	09/01/13	61,16	61,16	2	31/12/13	09/01/14	147,23	147,23	3
Subtotal		4.501,91	75,85		Total		25.355,78	20.929,72	

Relativamente à infração 3 (falta de estorno de crédito fiscal/mercadorias saídas com RBC), o defendente alegou que: feijão carioca camil tp, feijão carioca quero tp, feijão preto camil tp e feijão preto quero tp, são submetidos a processo de industrialização, e não há RBC, pois não integram a cesta básica, submetendo-se ao regime de tributação integral.

Embora o autuado não tenha acostado cópias das notas fiscais de entrada, constato que no Anexo I (fl. 17), elaborado pelo autuante constam que os produtos possuem NCMs 2005.5100 e 2005.5900.

Estas NCMs integram o item 20 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), como produtos industrializados preparados ou em conservas:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO
20.01	PRODUTOS HORTÍCOLAS, FRUTAS E OUTRAS PARTES COMESTÍVEIS DE PLANTAS, PREPARADOS OU CONSERVADOS EM VINAGRE OU EM ÁCIDO ACÉTICO
20.05	OUTROS PRODUTOS HORTÍCOLAS PREPARADOS OU CONSERVADOS, EXCETO EM VINAGRE OU EM ÁCIDO ACÉTICO, NÃO CONGELADOS, COM EXCEÇÃO DOS PRODUTOS DA POSIÇÃO 20.06
2005.5	-Feijões ( <i>Vigna spp.</i> , <i>Phaseolus spp.</i> )
2005.51.00	-Feijão em grão
2005.59.00	-Outros

Portanto, em se tratando de produtos industrializados não se trata do feijão que integra a cesta básica, motivo pelo qual a infração 3 é julgada improcedente.

No que se refere à infração 4 (falta de recolhimento de ICMS/operações tributáveis como não tributáveis), o defendente alega que as mercadorias coentro, louro, manjerona, orégano, salsa desidratada, cominho, são contemplados com isenção nos termos do Convênio ICMS 44/75, art. 14, I, "a" do RICMS/97, e art. 265, I, "a" do RICMS/12.

Por sua vez o autuante afirma que o inciso I, da cláusula primeira do Convênio 44/75, é taxativo: "hortifrutícolas em estado natural" e os artigos 14, I do RICMS/97, e art. 265, I, "a" do RICMS/12, prescrevem isenção de produtos hortifrutigranjeiros in natura, sem ter sofrido nenhum processo de industrialização, enquanto os produtos objeto da autuação são "acondicionados e embalados para venda", o que configura industrialização nos termos do § 5º, do art. 2º do RICMS/97.

Observe que com relação a esta matéria, no recurso interposto contra a Decisão contida no Acórdão JJJF 165-01/17, a 1ª CJF deste Conselho, no Acórdão CJF 250-11/18 apreciou que:

De relação aos produtos considerados pelo Recorrente como "hortifrúti", devo recorrer ao Regulamento do IPI, editado pelo Decreto nº 7.212/2010, para definir o que vem a serem "produtos naturais" e "produtos industrializados".

Estabelece o RIPI no seu Artigo 3º:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Mais ainda, o mesmo RIPI esclarece no seu artigo 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); ou**

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).*

**Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.**

*No caso em apreço, verifico tratar-se de produtos hortifrúti embalados por indústrias e postas à venda pelo Recorrente em que para que se chegasse ao mercado consumidor necessário se tornou a sua industrialização, sem o que estariam expostas em seu estado natural, o que não ocorre.*

*O RIPI diferencia os produtos hortifrutigranjeiros quando em estado natural, abarcados pelo Capítulo 07, e, quando resultantes de algum beneficiamento que os tornam “industrializados”, no Capítulo 20.*

*Não acolho a pretensão do Recorrente, julgando o reclamado de relação a estes produtos PROCEDENTE.*

*Esse mesmo posicionamento foi manifestado nas Decisões contidas nos Acórdãos C/JF 265-11/17 e C/JF 291-12/17.*

*Pelo exposto, trata-se de produtos industrializados e procedente a acusação. Com o acolhimento dos valores fulminados pela decadência, o valor fica reduzido de R\$24.865,86 para R\$18.355,82.*

Data Ocorr	Data Vencto	Autuado	Devido	FL.	Data Ocorr	Data Vencto	Autuado	Devido	FL.
31/01/12	09/02/12	1.262,41	0,00	4	31/01/13	09/02/13	963,20	963,20	4
29/02/12	09/03/12	1.340,74	0,00	4	28/02/13	09/03/13	883,95	883,95	4
31/03/12	09/04/12	1.234,52	0,00	4	31/03/13	09/04/13	1.147,25	1.147,25	4
30/04/12	09/05/12	882,33	0,00	4	30/04/13	09/05/13	879,16	879,16	4
31/05/12	09/06/12	970,54	0,00	4	31/05/13	09/06/13	949,31	949,31	4
30/06/12	09/07/12	819,50	0,00	4	30/06/13	09/07/13	985,89	985,89	4
31/07/12	09/08/12	1.046,24	1.046,24	4	31/07/13	09/08/13	1.023,38	1.023,38	4
31/08/12	09/09/12	985,61	985,61	4	31/08/13	09/09/13	864,97	864,97	4
30/09/12	09/10/12	1.056,67	1.056,67	4	30/09/13	09/10/13	1.052,35	1.052,35	4
31/10/12	09/11/12	881,52	881,52	4	31/10/13	09/11/13	998,09	998,09	4
30/11/12	09/12/12	1.062,30	1.062,30	4	30/11/13	09/12/13	1.168,60	1.168,60	4
31/12/12	09/01/13	1.130,74	1.130,74	4	31/12/13	09/01/14	1.276,59	1.276,59	4
Subtotal		12.673,12	6.163,08		Total		24.865,86	18.355,82	

*Infração 4 procedente em parte.*

*Relativamente à infração 5, (operações tributáveis como não tributáveis) o impugnante afirma que são válidos os mesmos fundamentos apresentados na infração 4, dado a sua semelhança, ressaltando que a mercadoria **cominho é isenta** nos termos do art. 265, I, “a” do RICMS/12.*

*Da mesma forma, são válidos os mesmos fundamentos do voto com relação a infração 4, ou seja, trata-se de produtos “acondicionados e embalados para venda” o que configura industrialização nos termos do § 5º, do art. 2º do RICMS/97.*

*Na realidade o Anexo VI, que dar suporte a esta infração (fls. 61 a 76), relaciona outros produtos industrializados além do “cominho pó Kitano e Kisabor”. Como não foi contestada a exigência relativa aos demais produtos, entendo que tacitamente o impugnante acatou os valores exigidos.*

*Pelo exposto, com a exclusão dos valores decaídos a exigência fiscal fica reduzida de R\$1.446,44, para R\$1.149,54.*

Data Ocorr	Data Vencto	Autuado	Devido	FL.	Data Ocorr	Data Vencto	Autuado	Devido	FL.
31/01/12	09/02/12	0,00	0,00	61	31/01/13	09/02/13	175,60	175,60	69

29/02/12	09/03/12	3,89	0,00	61	28/02/13	09/03/13	55,83	55,83	70
31/03/12	09/04/12	41,72	0,00	62	31/03/13	09/04/13	61,74	61,74	70
30/04/12	09/05/12	132,92	0,00	62	30/04/13	09/05/13	132,68	132,68	72
31/05/12	09/06/12	77,16	0,00	62	31/05/13	09/06/13	58,36	58,36	72
30/06/12	09/07/12	41,21	0,00	63	30/06/13	09/07/13	37,31	37,31	73
31/07/12	09/08/12	59,92	59,92	64	31/07/13	09/08/13	54,91	54,91	73
31/08/12	09/09/12	80,28	80,28	64	31/08/13	09/09/13	48,46	48,46	75
30/09/12	09/10/12	77,03	77,03	65	30/09/13	09/10/13	28,12	28,12	75
31/10/12	09/11/12	61,99	61,99	66	31/10/13	09/11/13	24,61	24,61	75
30/11/12	09/12/12	68,97	68,97	67	30/11/13	09/12/13	22,70	22,70	75
31/12/12	09/01/13	74,67	74,67	68	31/12/13	09/01/14	26,36	26,36	76
Subtotal		719,76	422,86		Total		1.446,44	1.149,54	

*Infração 5 procedente em parte.*

*No tocante à infração 6 (recolhimento a menor/aplicação de alíquota diversa), o defendente argumenta que o produto AGRIN é um tipo de vinagre, bem como os produtos NAN 1 e 2; NAN PRO e NAN Confort, Nestle Ideal, Nestogeno 1 e 2, Ninho cresc. 3+; Ninho Cresc. E C. Prebio e Molico Actifibras, são leite em pó, contemplados com RBC.*

*Por sua vez, a fiscalização afirma que o AGRIN não é vinagre, e os outros produtos acima citados são “compostos lácteos” e não se submetem a RBC.*

*Com relação ao produto AGRIN, observo que o próprio autuante afirma que sua composição é de “90% de álcool e 10% de vinho, cujos preços nas prateleiras dos supermercados variam a valores mais baixos do que o vinagre”.*

*Logo, pode se inferir que se trata de um vinagre de qualidade inferior aos puros (uva, frutas, arroz, trigo, cana de açúcar, etc.), tendo componentes originários de cana de açúcar (álcool) e uva (vinho). Como o vinagre está inserido na cesta básica como produto essencial, sendo o AGRIN comercializado a preços mais baixos do que o vinagre, se caracteriza como produto contemplado com a RBC prevista no art. 87, XXXI do RICMS/97, e Art. 268, XXVII do RICMS/2012.*

*Também reforça o entendimento de que o AGRIN é um vinagre a indicação contida na IN nº 6 da Associação Nacional das Indústrias de Vinagres (ANAV), publicada pelo Ministério da Agricultura de 06/04/2012, que no seu art. 22, estabelece que “fica vedado o uso das expressões **CLARO, ESCURO e AGRIN**, passando a existir somente as denominações **VINAGRE DE ÁLCOOL e VINAGRE DE ÁLCOOL COLORIDO**”, conforme alegado pelo defendente.*

*Com relação aos produtos NAN 1 e 2; NAN PRO e NAN Confort, Nestle Ideal, Nestogeno 1 e 2, Ninho cresc. 3+; Ninho Cresc. E C. Prebio e Molico Actifibras, conforme esclarecidos pelo autuante, os próprios fabricantes indicam nas embalagens que “ESTE PRODUTO NÃO É LEITE EM PÓ”, ou seja, pela composição dos seus elementos trata se de “COMPOSTO LÁCTEO”.*

*Os valores exigidos referem-se ao período fiscalizado de janeiro/2012 a dezembro/2013.*

*Os valores exigidos nestes lançamentos, referente ao período de janeiro a junho/2012, foram fulminados pela decadência, cujos valores serão excluídos no fim do voto.*

*O art. 268, XXV do RICMS/2012, sofreu diversas alterações na sua redação, conforme abaixo transcrito:*

*Redação anterior dada ao inciso XXV, do caput do art. 268, pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos de 01/08/13 a 31/12/13:*

*“XXV - 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:*

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

*Pelo exposto, no período de julho/2012 a julho/2013, a redação do art. 268, XXV do RICMS/2012, só contemplava a RBC do produto leite em pó, portanto, o produto composto lácteo neste período era tributado normalmente e devido os valores exigidos.*

*Com relação aos valores exigidos no período de agosto a dezembro/2013, com a redação dada ao art. 268, XXV do RICMS/2012, dada pelo Dec. nº 14.681, com de efeitos de 01/08/13 a 31/12/13, o produto composto lácteo em pó, estava contemplado com a RBC e fica afastados os valores exigidos correspondentes.*

*Por fim, convém ressaltar que no Anexo IV, que dá suporte a infração 6 (fls. 26 a 42), engloba outros produtos*

(achocolatados, bebidas lácteas) que não foram contestados na defesa e fica mantido a sua exigência fiscal.

Pelo exposto, no demonstrativo abaixo foram excluídos os valores fulminados pela decadência (janeiro a junho/2012); todos os valores relativos ao produto AGRIN e os valores relativos ao composto lácteo no período de agosto a dezembro/2013.

A infração 6, fica reduzida de R\$82.437,73, para R\$45.230,56, conforme demonstrativo abaixo.

Data Ocorr	Data Venc	Autuado	Devido	FL.	Data Ocorr	Data Venc	Autuado	Devido	FL.
31/01/12	09/02/12	2.693,99	0,00	26	31/01/13	09/02/13	2.399,48	2.399,48	34
29/02/12	09/03/12	3.112,04	0,00	27	28/02/13	09/03/13	3.104,25	3.104,25	35
31/03/12	09/04/12	2.658,13	0,00	28	31/03/13	09/04/13	2.338,95	2.338,95	35
30/04/12	09/05/12	2.859,43	0,00	29	30/04/13	09/05/13	2.886,84	2.886,84	35
31/05/12	09/06/12	3.746,04	0,00	29	31/05/13	09/06/13	2.728,73	2.728,73	36
30/06/12	09/07/12	3.745,29	0,00	30	30/06/13	09/07/13	2.326,78	2.326,78	37
31/07/12	09/08/12	4.365,16	3.879,53	31	31/07/13	09/08/13	2.994,44	2.994,44	38
31/08/12	09/09/12	3.905,68	3.448,03	32	31/08/13	09/09/13	7.509,14	5.435,47	39
30/09/12	09/10/12	5.095,25	4.654,93	32	30/09/13	09/10/13	3.570,73	0,00	40
31/10/12	09/11/12	3.888,33	3.665,60	33	31/10/13	09/11/13	3.104,77	0,00	41
30/11/12	09/12/12	2.541,75	2.520,82	34	30/11/13	09/12/13	3.945,56	0,00	41
31/12/12	09/01/13	2.846,71	2.846,71	34	31/12/13	09/01/14	4.070,26	0,00	42
Subtotal		41.457,80	21.015,62		Total		82.437,73	45.230,56	

Infração 6 procedente em parte.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

A recorrente inconformada com Decisão proferida pelo juízo de base, interpôs Recurso Voluntário consubstanciada nas seguintes razões de defesa.

Inicialmente esclarece que a Junta reconheceu a decadência de parte do lançamento de ofício relativa ao período de janeiro a junho de 2012 das infrações 01 a 06, bem como na improcedência da acusação consubstanciada na infração 03 e parte da infração 06 (produto Agrin e compostos lácteos no período de agosto a dezembro de 2013).

Afirma que em relação aos produtos *in natura*, estes, ao contrário do que restou decidido, estão sim abrangidos pela isenção prevista Convênio ICMS 44/75, art. 14, I, "a" do RICMS/97 e art. 265, I, "a" do RICMS/12, não havendo que se falar em industrialização no caso dos produtos tomados em consideração pela fiscalização autuante.

No que tange aos compostos lácteos (período 07/2012 a 07/2013) também merece reforma a decisão recorrida, na exata medida em que, como lá reconhecido, foram aqueles contemplados com o benefício da redução da base de cálculo a partir de agosto de 2013, com alteração do art. 268, XXV do RICMS/12.

Contesta afirmando que onde o legislador não restringiu, não cabe ao operador do Direito restringir. Sinaliza que se deve buscar o sentido da norma (*mens legis*) e não simplesmente o texto literal apresentado. O aspecto teleológico da norma deve ser sempre buscado, para aplicação da verdadeira Justiça ao caso concreto. Traz entendimento firmado pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do Recurso Especial nº 967.693/DF e RECURSO ESPECIAL Nº 734.541 - SP (2005/0044563-7).

Aponta para o artigo 106, inciso II do CTN, na exata medida em que a alteração procedida, a partir de agosto de 2013, acrescentando os compostos lácteos na sistemática da redução da base de cálculo, representa mera adequação/atualização da norma à crescente evolutiva dos produtos lácteos, atendendo ao escopo da norma, ao invés de sua literalidade.

Acrescenta transcrevendo trecho do voto exarado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, Acórdão JJJ nº 0034-03/13 e Acórdão CJF nº 0289-13/3 (3ª Câmara de Julgamento Fiscal).

Conclui que é de mister a aplicação da interpretação sistemática, hermenêutica, e não puramente literal do texto legal, se por mais não fosse, ainda, em função do princípio da razoabilidade.

Quanto aos produtos achocolatado em pó/cacau em pó/alimento Ades chocolate: o período da

autuação relativamente aos mencionados produtos abrange agosto a dezembro de 2013, época em que já em vigor o Decreto nº 14.681, de 30/07/2013 – vigência 01/08/2013 – que previa redução e base de cálculo, de forma que a alíquota passasse a ser de 7%, para o cacau destinado à preparação de achocolatado em pó.

Em face do exposto e de todo o mais que dos autos consta, requer seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar a decisão recorrida, na parte em que manteve o lançamento de ofício objurgado, reconhecendo-se, assim, a insubsistência integral do Auto de Infração em tela, como medida de aplicação do melhor Direito ao caso concreto.

Este é o relatório.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 6)**

O presente Recurso Voluntário, visa combater especificamente as infrações 4, 5 e 6.

No que tange às infrações 4 e 5, afirma a recorrente, ainda que de forma genérica, que os produtos naturais, objeto dos referidos lançamentos encontram-se abarcados pela isenção, conforme art. 14, I, “a” do Convênio ICMS 44/75, e o art. 265, I, “a” do RICMS/12.

Importante sinalizar que, nas 2 infrações acima referidas, restou mantida a exigência para as mercadorias coentro, louro, manjerona, orégano, salsa desidratada e cominho.

A recorrente contesta, afirmando que não há que se falar em exigência de imposto, citando o art. 14, I, “a” do Convênio ICMS 44/75 e o art. 265, I, “a” do RICMS/12.

Ressalto que a recorrente utiliza as seguintes descrições para os produtos acima elencados: *CONDIM.COENTRO PO KIVITA 1x1 40G; CONDIM.FOLHA LOURO KIVITA 1x1 10G; CONDIM.MANJERONA KIVITA 1x1 12G; CONDIM.OREGANO KITANO 15406 1x1 10G; CONDIM.SALSA DESIDRATADA KITANO 1x1 8G, COMINHO PO KISABOR 1x1 500G.*

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 Convênio ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da Europa e nozes (Convênio 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 nº 7.212/2010 (RIPI), 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 aperfeiçoe 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);” (grifo não original)*

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*”.

Mantenho a decisão recorrida.

Em referência à infração 06, restou exigível o leite/composto lácteo, do período de 07/2012 a 07/2013, e os achocolatados.

A descrição dos produtos denominado de “leite em pó” pela autuada é o seguinte: leite em pó NAN 1; leite em pó NAN 1 PRO; leite em pó NAN 2; leite em pó NAN 2 PRO; leite em pó NAN confort; leite em pó Nestle mod ideal; leite em pó Nestogeno 1 semestre; leite em pó nestogeno 2 semestre; leite em pó ninho cresc. 3+; leite em pó cresc. C. Prebio e leite em pó Mólico Actifibras.

A controvérsia existente na referida infração 6, reside na interpretação que se deve aplicar ao quanto disposto no inciso XXI, do artigo 87 do RICMS/BA, que prevê a redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó, vale dizer: se tal dispositivo legal é ou não aplicável aos compostos lácteos em pó – Leite em pó modificado – como é o caso.

A dúvida sobre o texto legal, torna-se ainda mais contundente a partir da constatação de que o RICMS/97, em diversos outros dispositivos disciplinadores de hipóteses de isenção, cuidou de detalhar o tipo de leite susceptível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transcrito:

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

*(...)*

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

Não estamos, portanto, diante de um erro ou de uma omissão do legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.

Com isso, demonstra-se, sem sombra de dúvidas, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.

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

Nesse sentido, e sobre a possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação sobre as hipóteses do art. 111 do CTN, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem vasta jurisprudência sobre o tema. Vejamos:

*“O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de*



*valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas”, (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)*

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

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

Assim, uma vez caracterizado o composto lácteo ao gênero Leite em Pó, deve, pois, ser aplicada a norma que prevê a redução de base de cálculo sobre suas respectivas saídas.

Diante do exposto, entendo ter sido evidenciado que, em que pese a informação constante do rótulo dos produtos, os compostos lácteos se constituem em espécie do gênero leite em pó, haja vista que os aditivos, coadjuvantes tecnológicos, proteínas, açúcares, gorduras e outras substâncias que integram sua fórmula não lhe retiram a essência, restando mantidas as proporções estabelecidas pela Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura, conforme atesta o Laudo Técnico expedido pelo INT citado pelo contribuinte.

Quanto aos achocolatados e bebidas lácteas, afirma a recorrente que o período da autuação abrange agosto a dezembro de 2013, época em que já em vigor o Decreto nº 14.681, de 30/07/2013 – vigência 01/08/2013 – que previa redução e base de cálculo, de forma que a alíquota passasse a ser de 7%, para o cacau destinado à preparação de achocolatado em pó.

Vejamos o que dispõe referido dispositivo à época dos fatos geradores:

***XL - das operações internas com cacau em pó, destinadas à fabricação de mistura à base de cacau em pó (“blend”), achocolatado em pó e bebida achocolatada, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);***

***Nota: A redação atual do inciso XL do caput do art. 268 foi dada pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos a partir de 01/08/13.***

*Redação anterior dada ao inciso XL do caput do art. 268 foi dada pela Alteração nº 9 (Decreto nº 14.254, de 28/12/12, DOE de 29 e 30/12/12), efeitos a partir de 29/12/12 a 31/07/13:*

*“XL - das operações internas com cacau em pó, destinadas à fabricação de bebidas achocolatadas e achocolatados em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”.*

*Redação anterior dada ao inciso XL tendo sido acrescentado ao caput do art. 268 pela Alteração nº 8 (Decreto nº 14.249/12, de 20/12/12, DOE de 21/12/12), efeitos de 21/12/12 a 28/12/12: “XL - das operações internas com cacau em pó, destinadas à fabricação de bebidas achocolatadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”*

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, é possível constatar que o legislador se refere genericamente ao produto “achocolatado em pó”, sendo que não trata da saída da bebida achocolatada em si. O entendimento extraído do benefício ali previsto de redução de base, não alcança as operações internas com os produtos referidos (achocolatado em pó). Ou seja, a carga tributária incidente na operação é, de fato, 17%.

Pelo exposto, a infração 6 é procedente em parte, acatando as razões recursais em relação aos produtos compostos lácteos em pó.

Pelo exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

#### **VOTO VENCEDOR (Infração 6)**

Com o devido respeito à posição firmada pelo acolhimento dos compostos lácteos em pó, pela

Conselheira Relatora, devo divergir acerca do item debatido. Tal discussão, já está exaustivamente documentada na jurisprudência deste Conselho de Fazenda, inclusive nesta Segunda Câmara, em que a o Conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira, fez um voto vencedor contra esta mesma Relatora, em circunstâncias idênticas, que abaixo transcrevo:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO C/JF Nº 0418-12/17**

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

*Quero pedir vênia à nobre relatora para apresentar divergência relativamente à Infração 3, mais especificamente à interpretação proposta da norma de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 e, conseqüentemente, à extensão ao “composto lácteo” do benefício fiscal atribuído ao leite. É importante destacar que a função do aplicador do direito é atribuir um (dentre outros) sentido válido à norma, devendo, por conseguinte, pautar a sua interpretação no texto da lei, do qual parte e no qual deságua, ao final de sua incursão hermenêutica.*

*Assim, cabe pontuar que o texto do RICMS/97, vigente à época dos fatos objetos da presente autuação, não fazia qualquer menção à mercadoria “composto lácteo”, conforme se depreende da leitura do art. 87, inciso XXI, abaixo transcrito. “Art. 87. É reduzida a base de cálculo: ... XXI - das operações internas com leite em pó (grifo acrescido) em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento). ...” Como bem se pode ver, a previsão de redução da base de cálculo, contida no dispositivo regulamentar citado, restringia-se às operações com “leite em pó”, mercadoria distinta do “composto lácteo”, não somente em sua denominação e na rotulagem, mas, sobretudo, em sua composição, aspecto que levou o órgão consumerista a exigir que a embalagem do produto evidenciasse essa distinção, com fins de respeitar o direito à informação, previsto no Código de Defesa do Consumidor.*

*A distinção está evidenciada ademais pela alteração promovida na legislação estadual, pois a partir de agosto de 2013 o texto regulamentar vigente (RICMS/12) passou a prever o composto lácteo, acréscimo que não se faria necessário se se tratasse de “espécies do gênero leite em pó”, como sustenta a nobre relatora. Ora, a alíquota reduzida para o leite em pó é regra que materializa uma política tributária seletiva, que está relacionada à menor carga tributária incidente sobre as mercadorias componentes da cesta básica, com viés eminentemente social.*

*Não seria seguro que se pudesse, sem qualquer critério, estender tal tratamento aos demais produtos feitos a partir do leite, pois a agregação de aditivos pode desnaturar completamente o uso e fins do produto, fazendo-o, eventualmente, perder o caráter de essencialidade alimentar. Assim, até mesmo a teleologia da regra interpretada requer uma visão conservadora do seu conteúdo.*

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

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: ... II – outorga de isenção;”*

*Essa tem sido a jurisprudência deste CONSEF, o qual possui julgados reiterados consagrando o entendimento de que o produto “composto lácteo” não foi contemplado pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 87, Inciso XXI, do RICMS/97 (então vigente), conforme Acórdãos J/JF nº 0132-02/15 e 0112-05/15, confirmados, em segunda instância, pelos Acórdãos C/JF nº 0347-11/15 e 0408-12/15.*

*Tenho, por isso, a Infração 03 como procedente, mantendo a decisão recorrida. Ex-positis, peço vênia à relatora para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e manter a decisão recorrida.*

Assim posto, comungo do mesmo entendimento do Conselheiro Luiz Alberto Amaral e mantenho a Decisão recorrida da infração 6, mantendo os compostos lácteos em pó no demonstrativo de débito e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL. JULG.-J/JF/C/JF	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	948,56	671,63	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	25.355,78	20.929,72	60%
03	IMPROCEDENTE	506,50	0,00	60%
04	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	24.865,86	18.355,82	60%
05	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	1.446,44	1.149,54	60%

06	PROC. EM PARTE/N.PROVIDO	82.437,73	45.230,56	60%
<b>TOTAL</b>		<b>135.560,87</b>	<b>86.337,27</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, em relação à infração 6, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278868.0004/17-2**, lavrado contra **ATACADÃO S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$86.337,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 6) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infração 6) – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Raimundo de Oliveira Pinho e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Infração 6)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR  
(Infração 6)

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS