

**PROCESSO** - A. I. N.º 276890.0010/17-1  
**RECORRENTE** - ATACADÃO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0023-06/18  
**ORIGEM** - IFEP SUL

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0217-11/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida, quanto às exações 2 e 3 do Auto de Infração. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Excluídos os valores relativos a produto que integra a cesta básica (agrin, considerado como vinagre), ínsito na exação 4. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida quanto aos demais produtos das exações 4 e 5. Modificada a Decisão recorrida quanto à infração 4 do Auto de Infração. 3. BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO (JERKED BEEF). À época, os fatos geradores não estavam abarcados pelo benefício fiscal. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA. Comprovada a tributação pelo regime normal nas operações de saídas posteriores, fica o contribuinte dispensado da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-lhe a penalidade prevista no §1º c/c a alínea “d” do inciso II da Lei nº 7.014/96. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. FALTA EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Existência de erro material na Decisão recorrida, ao computar valor da multa percentual e não o ICMS antecipação parcial não recolhido, conforme acusação fiscal original. Nos termos do art. 164, § 3º, do RPAF, retificado o valor da exação. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO REGISTRO DE ENTRADAS. Razões recursais incapazes à reforma da exação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 6ª JJF, através do Acórdão nº 0023-06/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual fora lavrado para exigir o valor de R\$125.647,27, inerente a dez exigências, relativas aos exercícios de 2012 e 2013, sendo objeto deste recurso as infrações 2 a 10, a saber:

*Infração 2 – Deixou de recolher ICMS de R\$3.696,43, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, nas vendas por meio de cupons fiscais.*

*Infração 3 – Deixou de recolher ICMS de R\$2.005,49, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, nas vendas por meio de notas fiscais eletrônicas.*

*Infração 4 – Recolhimento a menor do ICMS de R\$51.435,46, em decorrência da aplicação de alíquotas distintas das previstas na legislação (7%, ao invés de 17%), nas vendas por meio de cupons fiscais.*

*Infração 5 – Recolhimento a menor do ICMS de R\$968,52, em virtude da aplicação de alíquotas distintas das previstas na legislação (7%, ao invés de 17%), nas vendas com uso de notas eletrônicas.*

*Infração 6 – Recolhimento a menor do ICMS de R\$3.296,11, devido à incorreta aplicação do benefício da redução de base de cálculo em 58,825% (carga tributária de 7%) nas saídas internas de “jerked beef” através de notas fiscais eletrônicas.*

*Infração 7 – Multa no valor de R\$16.564,83, correspondente ao percentual de 60% sobre o tributo que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio contribuinte, relativa às aquisições interestaduais de mercadorias (jerked beef) sujeitas ao regime de substituição tributária, com saídas posteriores regularmente tributadas.*

*Infração 8 – Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, no valor de R\$24.751,29, relativo às aquisições interestaduais de mercadorias para vendas posteriores (notas fiscais não escrituradas).*

*Infração 9 – Multa, no valor de R\$4.491,14, correspondente ao percentual de 1% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.*

*Infração 10 – Multa, no valor de R\$8.207,20, correspondente ao percentual de 1% do valor comercial das mercadorias, não tributáveis, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$95.397,01, após rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de diligência e acolher a prejudicial de mérito de decadência relativos aos fatos geradores ocorridos antes de 09/10/2012, diante das seguintes razões:

Quanto a alegada duplicidade de penalidades entre as exações 6 e 7 a JJF afastou, nos termos a seguir:

*Não acolho o argumento de que a Fiscalização apena duplamente o sujeito passivo, por exigir imposto na infração 06 e multa na infração 07. Ao lançar o ICMS de que trata a sexta imputação, o autuante cobra o valor referente ao recolhimento a menor, em razão da utilização indevida do benefício da redução de base de cálculo (operações de saída de “jerked beef”; levantamento de fls. 49 a 62). Na infração 07, cobra-se a multa pelo imposto que deveria ter sido antecipado nas aquisições interestaduais da mesma mercadoria, ou seja, nas entradas, com saídas subsequentes tributadas de forma regular (aquisições de “jerked beef”; levantamento de fls. 64/65).*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*O Auto de Infração foi lavrado no dia 29/09/2017, e a ciência da lavratura ocorreu em 09/10/2017 (fl. 122), motivo pelo qual – tendo havido atividade de apuração e pagamento do imposto -, não devem ser exigidos os valores relativos aos fatos ocorridos antes de 09/10/2012, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN (Código Tributário Nacional).*

*Prejudicial de decadência acolhida.*

*Todos os elementos necessários para formar o convencimento dos membros deste colegiado estão presentes nos autos. Com arrimo no art. 147, I, “a” do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de realização de perícia.*

*A primeira infração foi reconhecida. Assim, em obediência ao art. 140 do RPAF-BA/1999, não terá o mérito apreciado neste julgamento.*

*Infração 01 mantida.*

*Nas infrações 02/03, o contribuinte é acusado da falta de recolhimento do ICMS, em função da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (vendas por meio de cupons e notas fiscais).*

*De fato, é possível notar no levantamento de fls. 22 a 35 que as mercadorias ali designadas sofreram algum tipo de industrialização, a exemplo de cominho em pó e ervilhas enlatadas, perdendo com isso a condição de “estado natural”, ao qual se refere o inciso I da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 44/1975, recepcionado pelo art. 265, I, “a” do RICMS-BA/2012.*

*De acordo com os demonstrativos de fls. 23 e 28, das infrações 02/03 constam fatos anteriores a 09/10/2012, sujeitos à decadência. Todos os valores atinentes ao período de setembro de 2012 deverão ser expurgados da infração 02, e na de nº 03 as ocorrências de setembro, e de 01 a 03 de outubro do mesmo ano.*

*[...]*

*As imputações 04/05 cuidam do recolhimento a menor, em decorrência da aplicação de alíquotas distintas das*

previstas na legislação, nas saídas regularmente escrituradas (vendas por meio de cupons fiscais e notas fiscais eletrônicas; utilização do percentual de 7%, ao invés de 17%).

O Fisco comprovou que os itens objeto do lançamento não são leite em pó, conforme demonstram os levantamentos de fls. 34 a 47 (coluna “DESCRIÇÃO”).

Não raras a propaganda e a venda de produtos com embalagens semelhantes à do leite em pó, mas que na verdade são, por exemplo, compostos lácteos, mistura de leite (51% no mínimo, de acordo com a legislação) e de ingredientes diversos, como soro de leite, óleos vegetais, açúcar e substâncias químicas para dar sabor, aroma, aumentar a durabilidade etc., chamadas de aditivos alimentares.

A Instrução Normativa nº 36, de 14/10/1999, do Ministério da Agricultura, determina que a expressão VINAGRE equivale apenas àquilo exclusivamente produzido (100%) a partir de fermentados de uva (vinhos tintos ou brancos), fermentados de frutas (maçã, limão, acerola etc.), fermentados de cereais (arroz, trigo etc.) ou fermentados de cana de açúcar (álcool).

O que não estiver de acordo com a referida Instrução Normativa deverá ser chamado de AGRIM, que é um fermentado químico de álcool com vinho. Sua composição surge a partir de percentuais variáveis de álcool e vinho, em geral de 90% de álcool e 10% de vinho.

Tendo em vista a fruição do prazo decadencial, a ocorrência de setembro de 2012 deve ser expurgada da infração 04 (vide datas de fl. 37), de modo que o seu valor reste modificado para R\$48.243,79.

Em virtude da fruição do prazo decadencial, a ocorrência de outubro de 2012 deve ser expurgada da infração 05 (vide datas de fl. 47), de modo que o seu valor reste modificado para R\$893,31.

Infrações 04/05 parcialmente elididas.

Na infração 06, o impugnante foi acusado de recolhimento a menor, devido à incorreta aplicação do benefício da redução de base de cálculo em 58,825% (carga tributária de 7%) nas saídas internas de “jerked beef”, por intermédio de notas fiscais eletrônicas (demonstrativo de fls. 49 a 62).

Os fatos ocorreram entre setembro de 2012 e dezembro de 2013.

Quando das ocorrências, assim dispunha o art. 268, XXVII do RICMS-BA/2012:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)  
XXVII - das operações internas com vinagre, charque e margarina, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (sete por cento);  
(...).

Esta era a redação original do inciso XXVII, posteriormente revogado pelo Decreto nº 14.898, de 27/12/2013, publicado no Diário Oficial do Estado de 28 e 29/12/2013, com efeitos a partir de 01/01/2014.

A partir de janeiro de 2014, o inciso XXVII deixou de existir.

Somente em 10/07/2014, é que voltou a haver previsão legal de redução de base de cálculo nas operações internas com charque, e somente com charque, de forma que a carga tributária resultasse em 12%, com o acréscimo do inciso LI, ao art. 268 (Decreto nº 15.221/2014).

Até então, a legislação não previa qualquer redução para “jerked beef”.

A redação atual do inciso LI, do art. 268, foi dada pela Alteração nº 26, promovida por meio do Decreto nº 15.661, de 17/11/2014, publicado no Diário Oficial do Estado de 18/11/2014, com eficácia a partir de 01/12/2014:

LI - nas operações internas com charque e jerked beef, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento).

Veja-se que o inciso LI, faz referência a charque e a “jerked beef”, distinguindo expressamente as duas mercadorias e igualando o tratamento tributário que até então era diferenciado. A redução da base de cálculo da segunda (“jerked beef”), somente passou a ter amparo na legislação a partir de 01/12/2014, de modo que a carga resultasse em 12%.

Devido à fruição do prazo decadencial, as ocorrências de setembro de 2012, e de 01 a 06 de outubro do mesmo ano, devem ser deduzidas, porquanto, relativas a fatos acontecidos antes de 09/10/2012 (vide planilha de fl. 49).

[...]

Infração 06 parcialmente elidida, de R\$3.296,11 para R\$3.178,55.

A infração 07 cuida de multa sobre o tributo que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio contribuinte, relativa às mercadorias que ingressaram sob o regime de substituição, com saídas posteriores regularmente tributadas (“jerked beef”; levantamento de fls. 64/65).

O sujeito passivo impugnou a acusação sob o argumento de que não caberia a aplicação da multa, em função da alegada sujeição do “jerked beef” ao benefício fiscal previsto no art. 268, XXVII do RICMS-BA/2012, tese afastada nos parágrafos anteriores.

Neste tópico da autuação, não há ocorrências anteriores a 09/10/2012 (fl. 64).

Infração 07 caracterizada.

A oitava imputação diz respeito à falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, relativo às aquisições interestaduais de mercadorias para vendas posteriores (planilha de fls. 66 a 80).

Às fls. 200 a 206, o auditor colacionou levantamento de revisão, tendo considerado as notas fiscais de devolução e as escrituradas, apresentadas pelo autuado na impugnação. Com isso, este item do lançamento de ofício teve o valor modificado, de R\$16.564,83 para R\$7.862,63.

Todavia, em virtude da decadência, as quantias atinentes às ocorrências de fevereiro, abril, maio e agosto de 2012 devem ser suprimidas do sobreditivo demonstrativo de correção (fls. 200 a 206).

[...]

Infração 08 parcialmente elidida, de R\$24.751,29 para R\$5.304,95.

As multas referentes às infrações 09/10 foram igualmente corrigidas, com a consideração das notas fiscais de devolução e das escrituradas. Os valores, nos demonstrativos de fls. 207 a 214 e 215 a 221, restaram alterados, respectivamente, de R\$4.491,14 para R\$3.697,35, e de R\$8.207,20 para R\$5.840,30.

Entretanto, devido à decadência, as exigências anteriores a 09/10/2012, devem ser afastadas.

[...]

Infrações 09/10 parcialmente elididas, respectivamente, de R\$4.491,14 para R\$2.552,93, e de R\$8.207,20 para R\$3.029,80.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a homologação dos valores recolhidos.

Por fim, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração no montante de R\$95.397,01.

No Recurso Voluntário, de fls. 280 a 287 dos autos, o recorrente sustenta que a Decisão recorrida, na parte em que manteve o lançamento de ofício, deve ser reformada, diante das seguintes alegações:

Quanto à **consunção** que atinge a penalidade aplicada na infração 7, se se tratam dos mesmos produtos envolvidos na infração 6, como reconhecido no último parágrafo de fls. 4 da Decisão recorrida, fazendo-se mister o reconhecimento da dupla penalização que atinge as referidas operações, que abrangem os mesmos produtos, ao contrário do quanto posto na Decisão recorrida, razão pela qual impõe-se o seu cancelamento.

Inerente aos produtos *in natura* (exações 2 e 3), o recorrente diz que estes, ao contrário do que foi decidido, estão sim abrangidos pela isenção prevista no Convênio ICMS 44/75, art. 265, I, “a” do RICMS/12 e não há que se falar em industrialização no caso dos produtos tomados em consideração pela fiscalização.

Quanto aos denominados compostos lácteos (exação 4) diz que o fisco, por entender aplicável à espécie a alíquota de 17%, formalizou o lançamento de ofício, não obstante tratarem-se de mercadorias abrangidas pelo benefício fiscal da redução da base de cálculo, previsto no inciso XXV, do art. 268 do RICMS/BA:

Sustenta que a redução da base de cálculo prevista no referido dispositivo, de sua redação se extrai sua *mens legis*: amparar a mercadoria leite em pó – gênero – com o benefício da redução da base de cálculo, uma vez que nessa categoria se encontram os produtos comercializados pelo recorrente, com aplicação da alíquota de 7%, por expressa previsão legal, os quais, contudo, foram arrolados pela fiscalização como sujeitos à alíquota de 17%, cujo afastamento do benefício fiscal procedido pelo fisco e avalizado pela Decisão recorrida, com relação às mercadorias em tela, com a devida vénia, não merece prosperar, sob a égide de que deve dar ao caso interpretação literal, nos moldes do art. 111 do CTN, seja porque todos os produtos em tela enquadram-se na categoria leite em pó; seja porque não se trata de ampliação do objeto do benefício fiscal, mas sim de interpretação sistemática da norma, conforme a evolução das circunstâncias (históricas, sociais, políticas etc.) que se apresentem ao julgador, ao qual cabe

aplicar o melhor Direito ao caso concreto, pelo qual, muito longe de significar a aplicação literal dos textos normativos, implica sim tomar em consideração o sentido finalístico da norma, do que transcreve entendimento do STJ (RESP nº 967.693/DF e nº 734.541-SP), como também Acórdãos JJF nº 0034-03/13 e CJF nº 0289-13/13 (voto divergente).

Assim, em função desses elementos, diz ser mister a aplicação da interpretação sistemática, hermenêutica, e não literal do texto legal, se por mais não fosse, ainda, em função do princípio da razoabilidade e que o mesmo raciocínio se aplica aos produtos AGRIN e JERKED BEEF/CHARQUE (art. 268, XXVII RICMS/BA).

Especificamente em relação ao produto “AGRIN”(exação 4), aduz que, ao contrário do quanto posto pela Decisão recorrida, não apenas o produto elaborado - exclusivamente - com vinho deve ser tratado como vinagre, **mas sim, também, os provenientes de fermentados acéticos**, segundo informativo expedido pela ANAV – Associação Nacional das Indústrias de Vinagres, com base na Instrução Normativa nº 6, publicada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, pela qual, de acordo com o art. 22, fica vedado o uso das expressões CLARO, ESCURO e AGRIN, passando a existir somente as denominações VINAGRE DE ÁLCOOL e VINAGRE DE ÁLCOOL COLORIDO.

Quanto ao produto “jerked beef” (exações 4 a 7), tal qual reconhecido com relação ao produto charque, incide o benefício fiscal em tela, já que se trata de produto similar, inclusive conforme definição extraída do sitio eletrônico Wikipedia ([https://pt.wikipedia.org/wiki/Jerked\\_beef](https://pt.wikipedia.org/wiki/Jerked_beef)), no qual informa que Jerked beef (traduzido como carne seca) é um produto assemelhado ao charque.

Assim, segundo o apelante, inexiste a alegada diferença para fins de aplicação da carga tributária reduzida (7%), como, de forma indevida, condicionado pela Decisão recorrida, seja em relação ao produto AGRIN, seja no que tange ao JERKED BEEF (CHARQUE).

No que se refere às infrações 8, 9 e 10, sustenta o recorrente que, sem prejuízo da parte já excluída pela Decisão recorrida, o quanto mantido não merece prevalecer, na exata medida em que os documentos fiscais arrolados pela fiscalização, como afirmado na defesa, dizem respeito: *i*) a mercadorias que não deram entrada no estabelecimento, tendo sido objeto de devolução; *ii*) mercadorias devidamente escrituradas, relativas a remessa por conta e ordem de terceiros, bem como de outras saídas, conforme demonstrativos anexados e que ficam reiterados.

Finalmente, no que concerne às infrações que exigem multa por suposto descumprimento de dever instrumental (exações 9 e 10), dado não ter sido verificado qualquer prejuízo ao Erário – já que os dados tomados pela fiscalização foram extraídos de informações prestadas pelo próprio recorrente – deveriam elas ser relevadas/canceladas, tendo em conta que a aplicação de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias deve se guiar, dentre outros, pelos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, devendo ser analisada em cada caso concreto.

Por fim, o apelante diz que a perícia/diligência requerida, cuja realização foi indeferida pela JJF, poderá corroborar o conjunto probatório já anexado aos autos, devendo ser reformado o Acórdão recorrido também no que tange ao seu indeferimento, haja vista que a relevância de sua realização fica ressaltada em função do material probatório a ser analisado, sob pena de cerceamento ao direito à ampla defesa.

Do exposto, o recorrente requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, a fim de que seja reformado o Acórdão recorrido na parte em que manteve o Auto de Infração, reconhecendo-se sua insubsistência total, como medida de Justiça.

Antes da sessão de julgamento, ocorrida em 02/08/2021, o sujeito passivo envia memorial reiterando suas razões recursais, conforme mídia eletrônica (e-mail) enviado à Secretaria desta 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, quanto às infrações 2 a 10 do Auto de Infração, nos termos do art. 169, I, “b” do

RPAF.

Inicialmente, há de salientar que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, estando todas as exações lastradas em documentos e demonstrativos sintéticos e analíticos, ínsitos às fls. 19 a 118 dos autos, cuja ciência ao sujeito passivo, inclusive com fornecimento dos citados demonstrativos, ocorreu via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), consoante provam os documentos às fls. 121/122 dos autos.

Ainda há de registrar que, nos termos do art. 147, I, “a” e “b” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido do recorrente para a realização de diligência fiscal por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, como também por destinar a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

No que se refere à alegação recursal de existir *consunção entre as infrações 6 e 7* por tratarem dos mesmos produtos, fazendo-se mister o reconhecimento da dupla penalização que atinge as referidas operações, corrobora o entendimento exarado na Decisão recorrida de que não há a alegada absorção de uma exação pela outra eis que a multa de 60% sobre a antecipação do ICMS que deveria ter sido paga, previsto no art. 42, II, “d”, c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96, objeto da infração “7”, só ocorreu pela fato de restar comprovada que o recorrente recolheu o imposto nas operações de saídas posteriores, dispensando-lhe, assim, da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-lhe, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II da referida Lei.

Contudo, em que pese o Fisco comprovar que as saídas posteriores foram tributadas pelo regime normal, eximindo ao contribuinte da exigência do ICMS por antecipação quando das aquisições de “jerked beef”, constatou que a tributação ocorreu com a redução indevida em 58,825% da base de cálculo, correspondente a carga tributária de 7%, cuja diferença foi objeto da infração 6.

Portanto, não existe a alegada consunção entre as infrações 6 e 7, mas, sim, uma complementação da exigência do imposto oferecido pelo contribuinte sob o regime normal (infração 6), cuja tributação permitiu a aplicação apenas da multa percentual prevista na legislação (infração 7), por não ter efetuado a antecipação tributária, quando o contribuinte recolhe o imposto nas operações de saídas posteriores.

Da análise das razões recursais de mérito, verifico que:

Quanto aos produtos ***in natura***, objeto das exações 2 e 3, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, a JJJ concluiu pela procedência parcial das exações, após exclusões dos valores relativos ao mês de setembro e 1 a 3 de outubro/12 por concluir sujeitos à decadência, mantendo os valores restantes sob entendimento de que são mercadorias que sofreram algum tipo de industrialização, perdendo a condição de “estado natural”, ao qual se refere o inciso I da cláusula primeira do Convênio ICMS 44/75, recepcionado pelo art. 265, I, “a” do RICMS-BA/2012. Já as razões recursais limitam-se a alegar que estão sim abrangidos pela isenção prevista no Convênio ICMS 44/75, art. 265, I, “a” do RICMS/12 e não há que se falar em industrialização no caso dos produtos tomados em consideração pela fiscalização.

Inicialmente, registre-se que o art. 111, II do CTN determina que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção interpreta-se literalmente. Sendo assim, como se pode constatar no levantamento fiscal às fls. 23 a 35 dos autos, as exigências decorrem de produtos tributáveis pois são: cominho das marcas KITANO, KIVITA, KISABOR e ervilhas CAMIL, CAMPO BELO, DULAR, os quais sofreram processo de industrialização e, como tal, não são abarcados no art. 265, I, “a” do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), o qual prevê que são isentas do ICMS as saídas internas e interestaduais, *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).

Ressalte-se que as embalagens dos condimentos caracterizam um processo de industrialização, eis que o Decreto nº 7.212/2010 (RIP), dispõe em seu art. 4º:

*"Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar 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);"*

Assim, diante de tais considerações, relativas à interpretação literal da legislação, mantenho a Decisão recorrida pela subsistência parcial das infrações 2 e 3.

No tocante aos **compostos lácteos**, objeto da infração 4, onde exige o ICMS de R\$51.435,46, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, a Decisão recorrida pela subsistência parcial no valor de R\$48.243,79 decorreu da exclusão do valor de R\$3.191,67, relativo ao mês de setembro por concluir sujeito à decadência, tendo o recorrente sustentado que o art. 268, XXV do RICMS/BA, ampara o produto leite em pó – gênero – com o benefício da redução da base de cálculo, já que nessa categoria se encontram.

Como se pode observar no art. 268, XXV do RICMS/12 até 31/07/13 só previa o benefício da redução da base cálculo nas operações internas do “leite em pó”, de forma que a carga tributária correspondesse a alíquota de 7%. Só a partir de 01/08/13, tal benefício foi estendido ao produto “composto lácteo em pó”, através do Decreto nº 14.681, com efeitos de 01/08/13 a 31/12/13.

Da análise do levantamento fiscal, às fls. 37/45 dos autos, verifica tratar-se de composto lácteo de diversos tipos, a exemplo de: NAN, Nestogeno e Molico, os quais não são leite em pó, já que este é obtido por meio da desidratação do leite da vaca, devendo conter somente compostos próprios do leite, enquanto aquele é um composto alimentar contendo diversos outros ingredientes, tipo: lactose; concentrado proteico de soro de leite; oleína de palma; vitaminas A, B6, B1, D, B2, K; ácido fólico; óleo de peixe, lecitina de soja, etc.

Conforme já visto, nos termos previstos no art. 111, II, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Em consequência, no período anterior a 31/07/2013, não cabia o benefício da redução da base de cálculo ao composto lácteo, de modo que resultasse na carga tributária de 7% como aplicou o contribuinte e, acertadamente, glosou o Fisco, cujas razões recursais são incapazes à reforma do Acórdão recorrido.

Quanto ao produto **“jerked beef”**, objeto das infrações 4 a 7, concordo com a Decisão recorrida de que os fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2012 e 2013 **não estavam** abarcados pelo benefício fiscal da redução de base de cálculo em 58,825%, em que resultava na carga tributária de 7% nas saídas internas, previsto à época no art. 268, XXVII, cuja interpretação, repita-se, deve ser literal, nos termos previstos no art. 111, II, do CTN, eis que, naqueles exercícios, o referido dispositivo legal determinava tal benesse apenas para as operações internas com vinagre, charque e margarina.

Sendo assim, descabe a *alegação recursal* de que “jerked beef”, traduzido como carne seca, é um produto assemelhado ao charque e que, em consequência, inexiste a alegada diferença para fins de aplicação da carga tributária reduzida de 7%.

Tal conclusão torna-se mais crível ao se verificar que somente a partir de 01/12/2014 a legislação baiana, através do inciso LI do art. 268, dada pela Alteração nº 26, promovida por meio do Decreto nº 15.661, de 17/11/2014, passou a prever redução da base de cálculo nas operações internas com

“jerked beef” e, mesmo assim, de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 12% e não 7%.

Portanto, “jerked beef”, por não se tratar de charque, enquadrava-se na substituição tributária, no item 34 do Anexo 1 do RICMS; a legislação não previa qualquer redução da base de cálculo e, quando veio a prever, procedeu fazendo referência, simultaneamente, a charque e a “jerked beef”, logo, expressamente distinguindo tratar-se de duas mercadorias e, só neste momento, igualou o tratamento tributário que até então era diferenciado, como bem foi consignado na Decisão recorrida, e conforme texto a seguir:

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

(...)

*LI - nas operações internas com charque e jerked beef, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento).*

Já em relação ao AGRIN, objeto apenas da infração 4, apesar da Decisão recorrida ter se fundamentado na Instrução Normativa nº 36/99 do Ministério da Agricultura para concluir que **não** é vinagre, visto nela afirmar que só pode ser chamado de **vinagre** quando o produto é 100% composto com fermentação de uva, arroz, cereais e maçã, e que no caso do AGRIN o produto é feito da mistura com álcool, cuja composição surge a partir de percentuais variáveis de álcool e vinho, sendo em geral de 90% de álcool e 10% de vinho, **vislumbro** que o referido produto se trata de um vinagre de qualidade inferior aos puros (uva, frutas, arroz, trigo, etc.), tendo componentes originários de cana de açúcar (álcool) e uva (vinho).

Ademais, como vinagre e AGRIN possuem a mesma NCM 2209.00.00, relativa à “*Vinagres e seus sucedâneos obtidos a partir do ácido acético, para usos alimentares*”, e o vinagre está inserido na cesta básica como produto essencial, além do fato do AGRIN ser comercializado a preços mais baixos do que o vinagre, tais circunstâncias levam a concluir que o AGRIN se caracteriza como produto contemplado com o benefício fiscal da redução da base de cálculo prevista no art. 268, XXVII, do RICMS/2012.

Tal entendimento de que o AGRIN é um vinagre ainda é reforçado com 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”.

Diante de tais considerações, concluo pela **exclusão** na exação 4 dos valores relativos ao produto AGRIN, ínsitos às fls. 37/38 dos autos, correspondentes **apenas** aos meses de setembro (já excluído pela decadência), outubro (no valor de R\$173,03,) e novembro (R\$10,94) de 2012, o que implica na redução da infração 4 apurada pela JJF de R\$48.243,79 para o valor de R\$48.059,82, após as devidas exclusões nos citados meses.

| ERRATA INFRAÇÃO 4 |             |                |                   |
|-------------------|-------------|----------------|-------------------|
| PERÍODO           | VALOR ORIG. | VLR. A EXCLUIR | VLR. REMANESCENTE |
| 30/09/12          | 3.191,67    | 3.191,67       | -                 |
| 31/10/12          | 3.354,11    | 173,03         | 3.181,08          |
| 30/11/12          | 2.808,48    | 10,94          | 2.797,54          |
| 31/12/12          | 3.166,88    | -              | 3.166,88          |
| 31/01/13          | 3.775,63    | -              | 3.775,63          |
| 28/02/13          | 3.480,39    |                | 3.480,39          |
| 31/03/13          | 3.316,36    | -              | 3.316,36          |
| 30/04/13          | 2.447,15    | -              | 2.447,15          |
| 31/05/13          | 4.199,55    | -              | 4.199,55          |
| 30/06/13          | 4.473,02    | -              | 4.473,02          |
| 31/07/13          | 5.444,58    | -              | 5.444,58          |
| 31/08/13          | 6.122,52    | -              | 6.122,52          |
| 30/09/13          | 1.301,81    | -              | 1.301,81          |
| 31/10/13          | 1.471,38    | -              | 1.471,38          |
| 30/11/13          | 1.142,69    | -              | 1.142,69          |

|                |                  |                 |                  |
|----------------|------------------|-----------------|------------------|
| 31/12/13       | 1.739,24         | -               | 1.739,24         |
| <b>TOTAIS:</b> | <b>51.435,46</b> | <b>3.375,64</b> | <b>48.059,82</b> |

No que se refere à alegação recursal, relativa às infrações 8, 9 e 10, de que os respectivos valores mantidos pela Decisão recorrida não merecem prevalecer eis que, como afirmado na defesa, dizem respeito: *i*) a mercadorias que **não** deram entrada no estabelecimento, tendo sido objeto de devolução; *ii*) mercadorias devidamente escrituradas, relativas a remessa por conta e ordem de terceiros, bem como de outras saídas, conforme demonstrativos anexados e que ficam reiterados, há de ressaltar que:

1. Todas as alegações apresentadas pelo sujeito passivo na impugnação foram objeto de análise pelo autuante, quando da informação fiscal, sendo naquela oportunidade consignado que foram excluídas dos respectivos levantamentos fiscais as notas fiscais de devolução e as escrituradas apresentadas pelo contribuinte na sua defesa, conforme novos demonstrativos anexos às fls. 200 a 221 dos autos, pelos quais as aludidas infrações foram reduzidas, respectivamente: de R\$24.751,29 para R\$13.104,34; de R\$4.491,14 para R\$3.697,35 e de R\$8.207,20 para R\$5.840,30;
2. O sujeito passivo, cientificado em 17/01/2018 através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico) e de posse de todos os novos arquivos, apresenta manifestação, às fls. 227 a 230 v, onde aduz:

*“Em relação às infrações 08, 09 e 10, não obstante as alterações realizadas pelo fisco, reitera o quanto já posto e demonstrado na defesa primeira.”*

3. Na Decisão recorrida, além das exclusões procedidas pelo autuante, a JJF excluiu também os valores relativos aos meses de janeiro a setembro de 2012 por entender ter decaído o direito de constituição dos créditos tributários correspondentes e, equivocadamente, em relação à infração 8, considerou o total do valor remanescente de R\$5.304,95, relativo ao período de outubro de 2012 a dezembro de 2013, em função de erro material, por computar os valores da multa percentual de 60%, ínsito no referido demonstrativo às fls. 200 a 206 dos autos, e não o ICMS antecipação parcial não recolhido, conforme acusação fiscal original, o que elevaria o valor da exação 8 de R\$5.304,95 para R\$8.841,55.
4. Reza o art. 494, I, do CPC (Lei nº 13.105/2015) que, publicada a sentença, o juiz só poderá alterá-la para corrigir, de ofício ou a requerimento da parte, inexatidões materiais ou erros de cálculo. Já o art. 164, § 3º, do RPAF prevê que tais erros e inexatidões contidas na resolução poderão ser a qualquer tempo retificados por qualquer membro do Conselho, o que passo a fazer, conforme excerto a seguir:

*Art. 164. As decisões dos órgãos julgadores serão tomadas por acórdão, devendo este conter:*

*§ 3º Os erros de nome, de número ou de cálculo e outras inexatidões manifestas que se encontrem na resolução poderão ser a qualquer tempo retificados a requerimento do interessado, do representante da Procuradoria Geral do Estado ou de qualquer membro do Conselho.*

Diante de tais considerações, vislumbro que as alegações recursais, relativas às infrações 8, 9 e 10, são incapazes à reforma da Decisão recorrida eis que foram realizadas de modo genérico e, principalmente, por apenas reiterar alegações de defesa, as quais já haviam sido objeto de análise e consideração pelo autuante, cujo resultado o sujeito passivo quando da sua manifestação não apresentou nenhum fato novo, nem tão pouco na peça recursal, ou mesmo pontuou, especificamente, quais documentos ou operações devem ainda ser revisada dentro do contexto apresentado em sua defesa. E, de ofício, retifico o valor da exação 8 de R\$5.304,95 para R\$8.841,55, nos termos do art. 164, § 3º do RPAF.

Por fim, deixo de acolher o pedido recursal para se relevar/cancelar as multas por descumprimento de obrigação acessória decorrente da falta de registro na escrita fiscal de notas fiscais de mercadorias entradas no estabelecimento, relativas às exações 9 e 10, eis que, mesmo que o pedido tenha ocorrido antes da revogação do dispositivo legal que o previa, precisamente o art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96, que foi revogado pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19, o que nos obrigaria à devida análise de acordo com a legislação vigente à época do

pedido, há de registrar que a referida norma estabelecia como premissa para a benesse fiscal que ficasse comprovado que as infrações tinham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não implicassem em falta de recolhimento do imposto.

No caso em análise, não há como afirmar se a *falta de registro* de tais notas fiscais não ensejou prejuízo ao erário estadual, pois tal fato, conforme Súmula 7 do CONSEF, também enseja, por presunção legal, ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, em razão da conclusão de que o fato de não registrar as mercadorias, tributadas ou não tributadas, o sujeito passivo as adquiriu com receitas anteriores de vendas tributadas, também não contabilizadas, o que, por si só, já implicaria na exigência do imposto e, em consequência, em prejuízo à Fazenda Estadual.

Registre-se ainda a possibilidade da exigência relativa ao diferencial de alíquotas, inerentes às aquisições interestaduais do ativo immobilizado ou de materiais para uso ou consumo do estabelecimento, ou da falta do ICMS antecipação parcial das aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, cujas hipóteses deixaram de ser analisadas pelo fisco em função do não registro das notas fiscais em sua escrita fiscal.

Assim, neste sentido, seria temerária a aplicação do cancelamento da multa, pela falta de comprovação dos requisitos legais para tal, previsto à época na legislação, razão para manter as aludidas exações 9 e 10 nos moldes fixados na Decisão recorrida.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário **apenas** para modificar a Decisão recorrida para julgar subsistente em parte a infração 4, no valor de R\$48.059,82.

Entretanto, nos termos do art. 164, § 3º do RPAF, retifico o valor da exação 8 de R\$5.304,95 para R\$8.841,55, contido na Resolução do Acórdão da JJF nº 0023-06/18, em função de **erro material**, por computar os valores da multa percentual de 60%, ínsito no referido demonstrativo às fls. 200 a 206 dos autos, e não o ICMS antecipação parcial não recolhido, conforme acusação fiscal original.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276890.0010/17-1, lavrado contra ATACADÃO S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$76.602,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas: percentual no valor de **R\$16.564,83** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$5.582,73**, respectivamente, previstas nos incisos II, “d”, c/c §1º e IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os pagamentos efetuados pelo recorrente.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 2 de agosto de 2021.

RUBENS SOARES BEZERRA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS