

PROCESSO - A. I. Nº. 233038.0002/12-6
RECORRENTE - NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0268-02/12
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 30.07.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0289-13/13

EMENTA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DO VALOR. COMPOSTO LÁCTEO IDEAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Restou comprovado que o produto em questão COMPOSTO LÁCTEO não é LEITE EM PÓ, não sendo possível aplicar a redução da base de cálculo prevista no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo interposto contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0268-02/12 (fls. 231 a 239) que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 16 de maio de 2012, com exigência de crédito tributário no montante de R\$ 37.988.040,92, além da multa no percentual de 60%, referente à seguinte infração, objeto do Recurso:

Recolheu a menor o ICMS em razão da utilização indevida de benefício da redução de base de cálculo. Consta na descrição da mesma que “a empresa classificou erroneamente o produto composto lácteo com óleo vegetal Nestlé Ideal como leite em pó, beneficiando-se da redução de base de cálculo de 58,825%, prescrito pelo art. 87, inciso XXI, do RICMS” decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março, maio a dezembro de 2008, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, e janeiro a dezembro de 2011.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido:

“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário, imputando ao sujeito passivo de ter recolhido a menos o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo.

Entende o fisco que o autuado teria aplicado indevidamente a redução de base de cálculo de ICMS para o leite em pó prevista na legislação do Estado da Bahia, pois teria classificado erroneamente o produto “COMPOSTO LÁCTEO”, denominado pelo contribuinte de leite IDEAL como leite em pó, de modo que as operações de saídas internas desse produto efetuadas pelo estabelecimento autuado não poderiam contar com a referida redução de base de cálculo. Por essa razão, a fiscalização afirma que o autuado teria deixado de recolher integralmente o ICMS devido nessas operações, haja vista que as teria tributado mediante a utilização de alíquota de 7% – em decorrência da aplicação da redução de base de cálculo de 58,825% prevista na legislação baiana –, quando deveria ter utilizado a alíquota regular de 17%.

Por sua vez, em sua defesa, o sujeito passivo entende que tem direito a redução da base de cálculo, sustentando que o produto em questão é LEITE EM PÓ, dadas suas características técnicas e nutricionais, assim como em razão de sua finalidade e destinação do ponto de vista do consumidor, impondo-se o reconhecimento que as operações internas com esse produto estão sujeitas à redução de base de cálculo então prevista no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/BA. Informa que para encontrar um leite em pó de qualidade que pudesse ter preço de mercado reduzido, desenvolveu o “composto lácteo”, como classificado pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (“MAPA”), cujo ingrediente principal e essencial é o leite integral, enriquecido com ferro, vitaminas, sais minerais, soro de leite e óleo vegetal. Informa que com base no Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691, de 29.3.1952

(“RIISPOA”), cabe ao MAPA inspecionar o fabricante industrial de produtos lácteos. Na prática, tem-se que a industrialização e comercialização de leite e seus derivados deve atender às regras do MAPA, o qual, por sua vez, deve seguir os regramentos contidos no referido RIISPOA. Nesse sentido, o leite IDEAL é produto inspecionado pelo MAPA, conforme consta da própria embalagem trazida pela Fiscalização. Salienta que a Instrução Normativa nº 28, de 12.6.2007 (“IN 28/07”), juntada aos autos pela fiscalização, foi expedida no âmbito dessas atribuições do MAPA. Quanto aos aspectos técnicos e a destinação do leite IDEAL, o autuado traz Parecer Técnico preparado pelo Centro de Pesquisa e Desenvolvimento, do Instituto de Tecnologia de Alimentos, da Agência Paulista de Tecnologia dos Agronegócios, da Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo (“ITAL/SP”), que buscou examinar justamente o leite IDEAL.

Como bem destacado pela defesa resta cristalino que a discussão no presente processo administrativo se atém ao fato de o leite IDEAL ser ou não leite em pó e conseqüentemente, fazer ou não jus à redução de base de cálculo prevista na legislação baiana.

Em relação ao argumento defensivo de que não há motivos ou fundamentos jurídicos ou lógicos para se interpretar restritivamente a norma contida no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/BA, de forma a excluir o leite IDEAL do benefício fiscal, com fundamento no princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da CF, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

É verdade que o artigo 87, inciso XXI, do RICMS/97, em vigor nas datas de ocorrência dos fatos geradores, estabelecia uma redução de base de cálculo nas operações internas de leite em pó de forma que a carga tributária incidente fosse de 7%, in verbis:

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).

Portanto, não resta dúvida de que as operações internas com leite em pó se encontram amparadas por uma isenção parcial, uma vez que o Estado da Bahia, não importado o motivo para o deslinde da presente lide, concedeu um benefício fiscal para essas operações.

Observe que a situação prevista em lei como hipótese de incidência, o fato gerador, venda de leite em pó, ocorreu, entretanto, a legislação baiana definiu que uma parte do imposto devido sobre essas transações comerciais não seria devido, em decorrência de uma redução, parcial, da carga tributária.

Como podemos extrair do inciso acima transcrito, a isenção parcial é destinada ao produto LEITE EM PÓ, apenas nas operações internas.

Não existe lide em relação ao fato de se tratam, efetivamente, no caso em tela, de operações realizadas nos limites geográficos do Estado da Bahia.

Ocorre, entretanto, que a lide persiste em relação ao produto ser ou não ser o previsto no inciso acima transcrito, inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97.

No direito existem diversas formas de interpretações do conteúdo da lei. Diversas são as classificações apresentados pelos doutrinadores, não cabendo, no presente voto, maiores ilações sobre o tema. Entretanto, não podemos deixar de analisar qual é a forma que devemos interpretar o conteúdo previsto no dispositivo legal que trata o multicitado inciso XXI.

Por se tratar uma isenção parcial, entendo que só existe uma forma de interpretação, pois o CTN - Código Tributário Nacional, por entender ser de suma relevância, determinou qual seria essa forma, ao estabelecer que:

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.

Portanto, na presente lide a interpretação, obrigatoriamente, sob pena de contrariar dispositivo expresso do CTN, será a literal.

Assim, a redução da base de cálculo somente pode ser aplicada para o produto: LEITE EM PÓ.

Não se pode, neste caso, se aplicar uma interpretação extensiva a nenhum ou produto diferente do previsto no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97.

Vale destacar que o citado dispositivo não faz nenhuma referência ao produto COMPOSTO LÁCTEO. Ele é taxativo, trata, única e exclusivamente, de LEITE EM PÓ.

Analizando o produto objeto da presente lide, em especial as informações consignadas pelo próprio contribuinte autuado, fl. 21 dos autos, observa-se, claramente e destacadamente a expressão:

“COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ”

Ora, se o próprio contribuinte autuado, fabricante do produto, declara, de forma contundente que o produto não leite em pó, não se pode aceitar a alegação defensiva de teria direito a redução da base de cálculo.

Na peça de defesa o autuado assegurou que foi o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) que obrigou o autuado fazer constar essa informação na embalagem do produto, entretanto sustenta a defesa que seria leite em pó.

Entendo não ser razoável acolher o argumento defensivo acima, pois o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa) é responsável pela gestão das políticas públicas de estímulo à agropecuária, pelo fomento do agronegócio e pela regulação e normatização de serviços vinculados ao setor. Busca integrar sob sua gestão os aspectos mercadológico, tecnológico, científico, ambiental e organizacional do setor produtivo e também dos setores de abastecimento, armazenagem e transporte de safras, além da gestão da política econômica e financeira para o agronegócio. O Mapa tem como uma de suas funções, garantir a segurança alimentar da população brasileira, logo, na qualidade de órgão oficial do governo brasileiro, entendo que devo aceitar seu posicionamento sobre o produto em questão, ou seja, é COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ.

Também não acato o Parecer Técnico apresentado pela defesa, uma vez que o órgão oficial hierarquicamente superior é o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

Quanto ao Código de Defesa do Consumidor citado pela defesa, entendo não ser capaz de elidir a imputação, uma vez que estou convencido de que a determinação do MAPA se encontra relacionada as suas funções de garantir a segurança alimentar da população brasileira.

Portanto, estou convencido que o produto em questão COMPOSTO LÁCTEO não é LEITE EM PÓ, não sendo possível aplicar a redução da base de cálculo prevista no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS/97.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Cientificada do julgamento, o autuado interpôs Recurso Voluntário (fls. 251 a 271), onde, após breve síntese dos fatos, solicita a reforma da Decisão prolatada, tendo em vista as seguintes razões:

Afirma que diante da acusação que ensejou o lançamento tributário, fica claro que a discussão no presente processo administrativo se atém ao fato de o leite IDEAL ser ou não leite em pó e consequentemente, fazer ou não jus à redução de base de cálculo prevista na legislação baiana.

A Fiscalização se vale de informações constantes da embalagem do leite IDEAL para tentar descaracterizá-lo como leite em pó. A autuação quer fazer crer que o fato de constar na sua embalagem que o produto seria um “composto lácteo com óleo vegetal” seria suficiente para descaracterizá-lo como leite em pó e, assim, para afastar a possibilidade de ser beneficiado pela redução da base de cálculo de ICMS.

Contudo, com base nas suas características técnicas, nutricionais e, especialmente, na sua destinação, ficará inequivocamente demonstrado que o leite IDEAL fabricado pelo estabelecimento do recorrente em Feira de Santana é leite em pó, motivo pelo qual faz jus à redução da base de cálculo em questão.

Para fundamentar tal entendimento que sustentou a Decisão, o Acórdão recorrido se apega ao fato de constar na embalagem do leite IDEAL a expressão “composto lácteo não é leite em pó”, o que evidenciaria, no equivocado entender da Fiscalização e do órgão julgador de primeira instância, o fato de que o produto não seria leite em pó.

Discorda o recorrente dos fundamentos do Acórdão recorrido. Isto porque, ao se apegar apenas às informações constantes na embalagem do leite IDEAL, a Ilustre 2ª JJF considerou unicamente aspectos regulatórios do produto, sem se atentar para a sua efetiva finalidade e utilização pelo consumidor final.

De fato, a forma de produção do “composto lácteo” é idêntica a do “leite em pó”, com a diferença de que é adicionado de outros ingredientes. Esses ingredientes, contudo, não retiram do

produto a sua característica essencial: ser um leite em pó o qual, portanto, faz jus à redução de base de cálculo prevista na legislação estadual.

Diante disso, o recorrente interpõe este Recurso Voluntário visando à reforma integral do Acórdão JF nº 0268-02/12, demonstrando os motivos pelos quais deve ser determinado o cancelamento integral do Auto de Infração nº 233038.0002/12-6.

Informa que na época em que ocorreram as operações objeto da autuação fiscal, a redução da base de cálculo de ICMS para saídas internas com leite em pó estava prevista no artigo 87, inciso XXI, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284, de 14.3.1997, artigo 87, cujo teor transcreve.

Deixa claro que efetivamente existe redução de base de cálculo para o produto “leite em pó”, e que inexistia Convênio ICMS que discipline especificamente a redução da base de cálculo do imposto estadual para operações com leite em pó, entende-se que esse benefício concedido pelo Estado da Bahia visa estender a esse produto o mesmo tratamento tributário dispensado aos produtos integrantes da cesta básica, o qual está disciplinado no Convênio ICMS 128, de 20.10.1994 (“Convênio ICMS 128/94”), cujo trecho transcreve.

Neste sentido, argumenta que o tratamento tributário estabelecido pelo Convênio ICMS 128/94 para operações internas com produtos da cesta básica é o mesmo daquele dispensado ao leite em pó pelo Estado da Bahia, isto é, tributação pelo ICMS mediante aplicação da alíquota de 7%, e que ao equiparar o tratamento tributário para os produtos da cesta básica e para o leite em pó, o Estado da Bahia busca atender um objetivo bastante claro: desonerar, do ponto de vista tributário, o leite em pó, para barateá-lo e torná-lo mais acessível a pessoas de menor poder aquisitivo.

Alega, ainda, que, se por um lado o Estado da Bahia optou por não incluir o leite (líquido ou em pó) no rol de produtos integrantes da cesta básica para fins de aplicação da “alíquota especial” do imposto estadual advinda do Convênio ICMS 128/94, por outro, quis expressamente desonerar o leite em pó, mediante previsão específica para esse produto, cuja consequência prática é exatamente a mesma: tributação das operações internas por uma alíquota reduzida de 7%.

Aduz que resta claro que a desoneração tributária pretendida tem como substrato a essencialidade desses produtos. Afinal, tanto aqueles que são considerados como integrantes da cesta básica pelo RICMS/BA, como o leite em pó, são absolutamente fundamentais para a adequada alimentação e para o desenvolvimento humano. Daí ter-se estabelecido uma menor carga tributária para baratear o custo desses produtos para o consumidor final, havendo evidente função social na redução de base de cálculo para o leite em pó prevista na legislação do Estado da Bahia, e que a opção pela desoneração desses produtos, considerados essenciais, tem fundamento constitucional, notadamente no princípio da seletividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

Passa a seguir, a historiar o “composto lácteo Ideal”, informando que desenvolveu uma nova marca de leite em pó, mais barata e, portanto, possível de ser adquirida pelos consumidores de baixa renda. Além disso, também foram realizados estudos para que esse novo leite contasse com ingredientes que pudessem suprir eventuais deficiências alimentícias daqueles que seriam seus consumidores.

Assim, foi criado o leite IDEAL, que é o leite em pó comercializado pela Nestlé que tem como público-alvo consumidores de classe C, D e E, tidos como de baixa renda. Essa circunstância pode ser claramente verificada a partir do preço médio do leite IDEAL praticado no varejo, especialmente se comparado, por exemplo, com o leite em pó da marca Molico, também produto Nestlé, sendo notória a diferença de preço praticado ao consumidor final para o leite IDEAL e para o leite em pó Molico, o que não deixa dúvidas de que os dois produtos atingem tipos distintos de consumidores, com poder aquisitivo diverso.

Com tal intuito, desenvolveu o “composto lácteo Ideal”, cujo ingrediente principal e essencial é o leite integral, enriquecido com ferro, vitaminas, sais minerais, soro de leite e óleo vegetal. Nesse sentido, há de se ressaltar que a adição de soro de leite e de óleo vegetal serve basicamente para baratear o custo de fabricação do leite em pó. Justamente por conter soro de leite e óleo de soja vegetal, é que o leite IDEAL pode chegar às prateleiras dos supermercados a um preço mais baixo e, assim, atender aos objetivos que levaram à sua criação.

E não há que se considerar que a adição de soro de leite e de óleo vegetal à receita do leite IDEAL o tornaria menos adequado ao consumo humano. De fato, se a adição desses ingredientes ao leite não fosse indicada, o MAPA não autorizaria a comercialização desse produto. Ao contrário, a comercialização do leite IDEAL é autorizada pelo MAPA, conforme se verifica da própria embalagem anexada à autuação.

Justifica, a seguir, o fato de a embalagem do leite IDEAL informar que o produto seria um composto lácteo e que “composto lácteo não é leite em pó” decorre de uma exigência estritamente regulatória, que emana do MAPA, conforme a própria Fiscalização indicou na autuação.

Com base no Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691, de 29.3.1952 (“RIISPOA”), cabe ao MAPA inspecionar o fabricante industrial de produtos lácteos. Na prática, tem-se que a industrialização e comercialização de leite e seus derivados deve atender às regras do MAPA, o qual, por sua vez, deve seguir os regramentos contidos no referido RIISPOA. Nesse sentido, o leite IDEAL é produto inspecionado pelo MAPA, conforme consta da própria embalagem trazida pela Fiscalização.

Argumenta que o RIISPOA regulamenta praticamente todo tipo de leite, considerando suas mais diversas características, tais como, a origem (natural ou industrial), o tipo (A ou B), teor de gordura (integral, magro, desnatado, etc.) e a finalidade (de consumo, industrial etc.).

Apesar de disciplinar todos os tipos conhecidos de leite e derivados – tratando, inclusive, expressamente do creme de leite, do doce de leite, do leite condensado, da margarina, da manteiga, dos queijos etc. –, o RIISPOA não faz qualquer menção a “composto lácteo”. A explicação para isso é bastante simples: o composto lácteo não é um tipo próprio de derivado de leite; trata-se de um tipo de leite em pó, pois originado do mesmo processo de produção.

Quanto ao teor da Instrução Normativa nº 28/07, aduz que a mesma informa que o “composto lácteo” é um leite em pó que sofre adição de outros ingredientes lácteos e/ou não-lácteos, sem perder sua condição essencial de leite em pó, esclarecendo que esse produto deriva essencialmente de leite de vaca, já que seu principal ingrediente deve ser lácteo. Ademais, o procedimento tecnológico para sua fabricação é o mesmo de qualquer outro leite em pó, tal como descrito no RIISPOA, razão pela qual transcreve os seus artigos 665 e 666 que descrevem o processo de produção do leite em pó.

Esclarece que a diferença entre o produto que o MAPA denomina de “leite em pó” e o produto que o MAPA denomina de “composto lácteo” é que o primeiro contém como único ingrediente o leite integral, ao passo que o segundo consiste no leite integral adicionado de produtos lácteos e não-lácteos.

Dessa circunstância pode resultar o questionamento do por quê o MAPA determinar que da embalagem do “composto lácteo” deva constar expressamente a expressão que esse produto “não é leite em pó”. A resposta, contudo, é bastante simples: para atender às regras de proteção ao consumidor.

Como se pode verificar da Instrução Normativa nº 28/07, existe expressa menção que esse ato administrativo foi editado tendo em vista o disposto na Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regulamenta o Código de Defesa do Consumidor (“CDC”). Ou seja, ao fixar a identidade e qualidade dos produtos derivados do leite, o MAPA deve também observar as regras para proteção do consumidor, sendo esse o principal motivo para a determinação de que o rótulo do “composto

lático” deve indicar que esse produto não é “leite em pó”: informar ao consumidor que aquele produto tem composição de ingredientes e nutrientes diversa de um leite em pó “puro” (tal como definido pela regulamentação do MAPA).

Assim, argumenta que fazer constar na embalagem que aquele produto é um “composto lácteo” é uma forma de chamar a atenção do consumidor para que se certifique dos ingredientes, valores nutricionais e demais características do produto que está adquirindo.

Isso não significa, entretanto, que o “composto lácteo” é outro tipo de derivado de leite. Ao contrário, a forma de produção do “composto lácteo” é idêntica a do “leite em pó”, com a diferença de que é adicionado de outros ingredientes. Esses ingredientes, contudo, não retiram do produto a sua característica essencial: ser um leite em pó.

Aborda, a seguir, aspectos do produto “composto lácteo”, inclusive o fato de sua denominação não ser “leite em pó”, que advém de uma exigência do MAPA, a qual tem por escopo atender questões regulatórias e, principalmente, de direito do consumidor. Do ponto de vista comercial, o leite IDEAL é leite em pó, pois fabricado e com destinação e finalidade idênticas ao leite em pó.

Menciona Parecer Técnico do Centro de Pesquisa e Desenvolvimento, do Instituto de Tecnologia de Alimentos, da Agência Paulista de Tecnologia dos Agronegócios, da Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo (“ITAL/SP”), constante às fls. 292 a 305, o qual buscou examinar justamente o leite IDEAL, que no seu entender demonstra o modo pelo qual se dá a fabricação do produto e suas características principais, não deixando dúvidas sobre o fato de que o leite IDEAL é leite em pó, transcrevendo trechos do mesmo.

Firma posição quanto à destinação do produto, argumentando que são idênticos, quer no leite em pó, quer no composto lácteo, e que este último, efetivamente é leite em pó, ainda – que, por questões regulatórias, tenha outra denominação, mostrando-se evidentemente ilegítimo e incorreto o entendimento do Fisco de que esse produto não estaria abrangido pela redução de base de cálculo do ICMS, o que implicaria onerá-lo sobremaneira do ponto de vista tributário, mediante aplicação de alíquota 10% superior àquela determinada para o leite em pó.

Coloca que a norma da legislação baiana que trata da redução da base de cálculo não faz qualquer distinção que diga respeito às características do leite em pó, e que o benefício não se destina a um tipo de leite em pó, mas ao leite em pó em geral, deixando claro que não se está pretendendo a extensão do benefício concedido pelo Estado da Bahia para o leite IDEAL, apenas trata de interpretar corretamente a norma, para aplicá-la conforme a intenção do legislador. Dadas todas as características já expostas do produto em questão, não há como se imaginar que o legislador pretendeu excluir o leite IDEAL (e os demais leites denominados “compostos lácteos”) da referida redução de base de cálculo. Simplesmente, porque aos olhos e anseios dos consumidores, o leite IDEAL é leite em pó.

Não há motivos ou fundamentos jurídicos ou lógicos para se interpretar restritivamente a norma contida no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/BA, de forma a excluir o leite IDEAL do benefício, haja vista que este produto é inequivocamente leite em pó (a despeito de sua denominação para fins regulatórios), existindo fundamentos jurídicos para que a interpretação desse dispositivo seja favorável ao entendimento manifestado pelo recorrente.

Tece, a seguir, consideração acerca do princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da CF (transcrito), para, valendo-se de ensinamentos doutrinários, posicionar-se no sentido de que os Estados estão autorizados a estabelecer tratamentos específicos para determinadas mercadorias, a depender do seu grau de essencialidade. Ou seja, produtos essenciais podem receber tratamento tributário favorecido; produtos supérfluos podem estar sujeitos a uma maior carga tributária. Logo, uma das finalidades desse princípio é assegurar o acesso da população a produtos essenciais, mediante desoneração tributária que reflita na redução do preço ao consumidor.

Entende que essa regra constitucional norteia a concessão de redução da base de cálculo de ICMS para operações internas com leite em pó no Estado da Bahia. Pelo fato de o leite em pó ser produto essencial, merece tratamento tributário seletivo, no caso, mais benéfico, e que por força do princípio da seletividade, as situações de dúvida devem ceder passo ao benefício fiscal quando este vem ao encontro dos valores vida e saúde, absolutamente não sendo invocável, no caso, a restrição contida no artigo 111, II, do CTN, transcrevendo Decisão judicial do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia acerca da seletividade.

Alega, por último, que a eventual manutenção da exigência fiscal implicará a alteração na tributação do leite IDEAL, para que passe a estar sujeito à alíquota de 17%, e que a consequência é um desfavor para a população baiana de baixa renda, que deixará de ter acesso a um leite em pó de qualidade e de preço reduzido.

Por tais razões, entende que a Decisão de piso deve ser reformada, reiterando o endereço dos advogados, para onde devem ser encaminhadas as notificações necessárias do processo.

Encaminhado para Parecer à Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal, este órgão às fls. 309 a 312 posiciona-se no sentido de ser o órgão administrativo julgador incompetente para apreciação relativa à constitucionalidade da matéria, e quanto ao mérito, a peça recursal apenas reitera as manifestações anteriores, entendendo que se encontra devidamente clara, tipificada e alicerçada a acusação fiscal, e o lançamento atende ao quanto previsto na legislação.

Menciona que a isenção contida na legislação estadual diz respeito apenas e tão somente ao produto “leite em pó”, e não o “composto lácteo”, além do fato de que à fl. 21 encontra-se rótulo do produto com a observação de que “composto lácteo não é leite em pó”, além do que o laudo apresentado reafirma a harmonia e não a identidade entre ambos os produtos.

Por tais razões, opina pelo Não Provimento do Recurso.

Em 20 de maio de 2013 o recorrente acostou aos autos memoriais nos quais reitera as razões recursais (fls. 318 a 321), acompanhado de notícia extraída da internet, dando conta de inauguração em fevereiro de 2007 da unidade do recorrente.

VOTO

O presente Recurso Voluntário tem por objetivo o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, o qual versa sobre recolhimento a menos do ICMS em razão da utilização indevida de benefício da redução de base de cálculo, diante do fato do recorrente dar ao produto “composto lácteo”, o tratamento tributário do produto “leite em pó”, diante de sua interpretação de que ambos os produtos são os mesmos.

Inicialmente, entendo de bom alvitre especificar que a discussão ora posta, versa apenas sobre o aspecto tributário, devendo ser desprezadas outras facetas mencionadas pela empresa como a relação de consumo ou econômica, diante, inclusive, do fato de que contrariamente ao contido na peça recursal, o que se verifica nas gôndolas dos supermercados é o fato de que o preço do “leite em pó” é muitas vezes inferior ao do “composto lácteo”, comparando-se os produtos “Molico” e “Ninho” em suas versões “leite em pó” e “composto lácteo”, respectivamente.

Adentrando na discussão, 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 possuem base de cálculo reduzida, de forma a que a carga tributária equivalha 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.

Analisando o aspecto legal, o Decreto Federal nº 30.691, de 29.03.02, que trata da Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, estabelece que:

Art. 475 - Entende-se por leite, sem outra especificação, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, de vacas sadias, bem alimentadas e descansadas. O leite de outros animais deve denominar-se segundo a espécie de que proceda.

(...)

Art. 665 - Entende-se por Leite em Pó o produto obtido por desidratação do leite de vaca integral, desnatado ou parcialmente desnatado e apto para alimentação humana, mediante processos tecnologicamente adequados.

Parágrafo único. Deverá ser atendido o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade específico, oficialmente adotado.

Por outro lado, o item 2.3 do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade dos Produtos Lácteos, aprovado pela Portaria nº 146, de 7 de março de 1996, do Ministério da Agricultura, dispõe que o leite em pó deverá ser designado “leite em pó”, “leite em pó parcialmente desnatado” ou “leite em pó desnatado”, acrescentado da denominação “instantâneo” se o produto apresentar tal característica.

Pela legislação federal em comento, a denominação “leite”, sem qualquer especificação, corresponde somente ao “produto oriundo da ordenha de vaca”. Já leite em pó, por definição, é o produto obtido da desidratação do leite de vaca.

Já a definição legal de “composto lácteo” encontra-se, conforme já mencionado no voto do órgão julgador de primeira instância, 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, inclusive gordura, açúcares, maltose dextrina e demais ingredientes lácteos ou não, devendo os ingredientes lácteos corresponder a 51% dos ingredientes, cabendo a cada fabricante adotar a fórmula que melhor lhe couber.

Comparando tal conceito com o de "leite em pó" mencionado no início deste voto, 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, supracitado "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", como pretende o recorrente.

Assim, não pode prosperar a argumentação recursal de que a Decisão atacada baseou-se apenas na informação da embalagem de que o “composto lácteo” não era “leite em pó”, diante do fato de que a mesma trilhou por outra linha.

E mesmo que assim se baseasse, esta afirmação estaria, inclusive, estribada nos próprios sites das empresas fabricantes de “composto lácteo”, como o recorrente, darem a mesma informação, ou seja, **“composto lácteo não é leite em pó”**, conforme se pode ver nos endereços abaixo, mencionados a título ilustrativo:

http://www.nestle.com.br/site/marcas/ideal/leites_em_po/composto_lacteo_ideal.aspx

<http://www.itambefoodservice.com.br/pagina/2242/composto-le-225-cteo.aspx>

Digno de registro também é o fato de que pela similitude de embalagens entre o “leite em pó” e o “composto lácteo”, estar causando uma série de reclamações, haja vista a reportagem abaixo transcrita, da Folha de São Paulo, edição online, disponível no site <http://www1.folha.uol.com.br/eqilibrioesaude/1154020-procon-investiga-composto-lacteo-da-nestle-que-tem-cara-de-leite-e-deixa-pais-confusos.shtml>. 16/09/2012 - 02h56.

Procon investiga composto lácteo da Nestlé que tem 'cara' de leite e deixa pais confusos.

MARIANA VERSOLATO DE SÃO PAULO

As embalagens de Ninho e Ninho Fases são semelhantes: latas redondas e amarelas com a marca Ninho em letras grandes. Mas consumidores mais atentos verão que, dos dois, só um é leite em pó.

Diferentemente do leite Ninho, o Ninho Fases é um composto lácteo, uma mistura à base de leite e outros ingredientes, como óleos vegetais. A frase "este produto não é leite em pó" está na parte de trás da lata. Ele tem diferentes versões para cada faixa etária, de um a cinco anos.

Por causa da possibilidade de o consumidor ser induzido a erro, o Procon de São Paulo começou a investigar a Nestlé, após receber a denúncia de um consumidor.

Até há poucas semanas, o próprio site da Nestlé colocava o Ninho Fases na categoria de leite. Só mudou após uma notificação do PROCON. A entidade agora analisa o material publicitário da empresa e poderá multá-la ou exigir contrapropaganda. O prazo para o resultado da análise é de 120 dias, segundo Paulo Arthur Góes, diretor executivo do Procon-SP.

"A informação nem sempre é clara. O consumidor não sabe a diferença entre leite e composto lácteo. Para ele, é tudo leite, mas o composto lácteo não tem as mesmas propriedades."

O Ministério da Agricultura também recebeu denúncias sobre o Ninho Fases.

QUALIDADE

Não há consenso entre os especialistas sobre se é melhor dar composto lácteo ou leite integral às crianças a partir de um ano - antes disso, o ideal é que ela receba leite materno.

Segundo Edson Credidio, médico nutrólogo e pesquisador em alimentos funcionais da Unicamp, o leite integral, por ser mais rico em nutrientes, é melhor para o desenvolvimento dos pequenos.

"Os melhores suplementos nutricionais estão nos alimentos e não no que se adiciona a eles. Essas novidades são meramente comerciais."

O publicitário Adriano Ferreira, 37, de Sorocaba (SP), ficou surpreso quando a médica de sua filha Heloísa, 3, disse que o Ninho Fases não era leite e pediu que ele trocasse de produto.

"Escolhi o Fases no supermercado porque vi que tinha um monte de vitaminas. Para mim era um leite Ninho mais incrementado. Você olha a embalagem e nem questiona se é leite porque conhece a marca Ninho. Me senti enganado."

Em blogs, outros pais se dizem surpresos e até revoltados quando descobrem que o Ninho Fases não é leite e contém xarope de milho, um tipo de açúcar.

Sophie Deram, pesquisadora e nutricionista do ambulatório de obesidade infantil do HC da USP, afirma que a tentativa de elaborar produtos com menos gordura saturada e mais vitaminas e minerais que o leite natural cria produtos doces e educa o paladar das crianças dessa forma. *"Dou prioridade a alimentos reais, sem tantos processos industriais e adição de suplementos vitamínicos."*

Já o pediatra Moises Chencinski afirma que o composto lácteo tem uma formulação mais apropriada para a criança manter o peso adequado e prebióticos para a saúde da flora intestinal. *"O leite integral pode ter mais nutrientes, mas não são os adequados para essa faixa de idade."*

Cid Pinheiro, coordenador das equipes de pediatria do Hospital São Luiz e professor assistente da Santa Casa, afirma que, com o passar dos anos, o leite deixa de ser tão essencial para a criança porque as fontes de cálcio ficam mais diversificadas com a ingestão de outros alimentos, como queijo e iogurte, e, portanto, não há problemas em consumir o composto lácteo.

"No fim, a Decisão sobre qual tipo de leite a criança vai tomar depois do aleitamento materno tem que ser individualizada e orientada por um pediatra."

OUTRO LADO

Em nota, a Nestlé afirmou que respeita o direito de informação ao consumidor e cumpre a legislação referente à comercialização de compostos lácteos do Ministério da Agricultura.

A empresa diz que os ingredientes adicionados ao leite visam contribuir para a ingestão de nutrientes importantes na infância.

A reportagem também questionou a Nestlé sobre o uso de xarope de milho no Ninho Fases. O ingrediente adicionado a produtos industrializados, com alta concentração de frutose e composto também por glicose, já foi acusado de ser um dos culpados pela epidemia da obesidade nos EUA. O nutrólogo Edson Credidio afirma que nele há quase as mesmas calorias do açúcar.

A empresa diz que uso do ingrediente visa reduzir o dulçor do produto. *"O xarope de milho é um carboidrato que confere um sabor menos doce, o que garante a palatabilidade de Ninho Fases, colaborando para que as crianças acostumem o paladar a alimentos menos doces."*

Voltando ao foco da discussão, a aplicação do artigo 111 do CTN, contrariamente ao argumento recursal, é plenamente factível, diante do fato de que a norma regulamentar do Estado da Bahia prevê benefício fiscal de redução de base de cálculo para o produto "leite em pó". Assim reza 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, desnecessário entendo mencionar o fato de que é pacífico o entendimento dos Tribunais Superiores do país, no sentido de que a interpretação de tal artigo deve ser restritiva, e não, como pretende o recorrente, 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 "sucos" 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 "sucos" 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 idéia de que o entendimento conceitual deve ser restrito, e não amplo, como pretende a Requerente.

Outra menção, no mesmo sentido da existência de diferenciação entre "leite em pó" e "composto lácteo", pode ser observado 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.

O laudo apresentado pelo recorrente, em que pese o seu valor, não serve, diante de tudo quanto exposto, para socorrê-la, sendo, pois, inaplicável no caso em exame.

De igual modo, falece competência a este órgão para apreciação de eventual inconstitucionalidade da matéria em foco, diante da argumentação recursal lastreada no princípio da seletividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito, com base no artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81.

Há de se questionar se, contrariamente ao aqui ora discutido, a legislação estadual estabelecesse uma alíquota mais gravosa para o leite em pó, se o entendimento do recorrente seria o mesmo, ou seria adaptado à nova situação, a exemplo daqueles produtos que tiveram alíquotas maiores adotadas pela legislação estadual como perfumes, o que ensejou o aparecimento das “deo colônias” “águas desodorantes” e produtos afins que no entendimento das empresas eram produtos diferentes dos perfumes, apesar de similares ou derivados, até mesmo pelo fato do Dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica, definir a expressão "derivada" como “*Quím. Diz-se de substância, composto ou estrutura, que se considera proveniente de outra, mediante uma ou mais modificações nesta, mesmo que tais modificações não sejam exequíveis na prática*”. Tal conceito, sepulta, pois, a discussão.

Assim, diante de tais argumentos, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, ficando a autuação julgada totalmente procedente, tal como inicialmente lançada.

VOTO DIVERGENTE

O debate proposto no processo administrativo em epígrafe gira em torno da interpretação e aplicação da legislação vigente à época dos fatos, em especial artigo 87, inciso XXI, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284, de 14.3.1997 (“RICMS/BA”), que abaixo transcrevo:

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).

Segundo entendimento dos ilustres autuantes, o contribuinte teria classificado erroneamente o produto “composto lácteo”, denominado pelo mesmo de “leite IDEAL”, como se fosse “leite em pó”, de modo que as operações de saídas internas desse produto teriam sido beneficiadas indevidamente com a supracitada redução de base de cálculo. A fiscalização fundamenta que o “leite IDEAL” não poderia ter sido considerado “leite em pó” para fins de redução da base de cálculo, já que consta na própria embalagem do produto a informação de que se trata de é um “composto lácteo”, que segundo a Instrução Normativa nº 28, de 12.6.2007 (“IN 28/07”) expedida pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (“MAPA”), juntada aos autos pela fiscalização, não se confunde com “leite em pó”.

O recorrente, por seu turno, sustenta que o referido produto é, de fato, um tipo de leite em pó, composto basicamente pelos mesmos ingredientes, porém acrescido de vitaminas e minerais. Para fundamentar sua tese, a Suplicante acostou o Parecer Técnico nº. 001.227/12 do Instituto Nacional de Tecnologia, concluindo, em resumo, que os dois produtos em estudo se submetem à processo produtivo idêntico, com variação apenas quanto à adição de determinados ingredientes.

Em resposta aos argumentos postos em debate, a Douta 2ª Junta De Julgamento Fiscal decidiu pela procedência da autuação, sob o fundamento essencial de que a redução de base de cálculo prevista no multicitado art. 87, inciso XXI, do RICMS/97, equipara-se a uma isenção parcial, de modo que sua interpretação deve seguir o quanto disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, segundo o qual as regras de isenção devem ser interpretadas de forma literal, não admitindo ampliação. Assim, partindo da premissa de que “composto lácteo” não é o mesmo que “leite em pó”, a tese sustentada pelo recorrente representaria uma ampliação da norma de isenção, o que é vedado.

Com a devida *vênia*, entendo que a matéria em debate, para melhor apreciação, demanda uma análise mais cuidadosa acerca do próprio conceito de “composto lácteo” e também acerca da técnica de interpretação da norma instituidora da redução de sua base de cálculo.

De início, convém pontuar que, a partir dos elementos constantes nos autos, restou plenamente evidenciado que a conceituação de “composto lácteo” prevista na Instrução Normativa MAPA nº 28/2007 não tinha por objetivo disciplinar as repercussões tributárias sobre a venda do aludido produto, mas sim aperfeiçoar o direito de informação dos consumidores acerca dos produtos lácteos disponíveis no mercado.

Demais disso, os documentos que instruem o PAF demonstram que o produto intitulado pelo MAPA de “composto lácteo” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pelo recorrente, de que sua mercadoria “leite IDEAL” seria efetivamente “leite em pó”, fazendo jus à redução de base de cálculo prevista no dispositivo em análise, sobretudo quando o texto legal deixa dúvidas sobre a hipótese.

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 Ae B (Conv. ICM 25/83 e Conv. ICMS 121/89)

Causa espécie a singeleza com que o art. 87, inciso XXI, tratou da matéria em debate, limitando-se a consignar o conceito genérico “leite em pó”, sem descer a detalhes como fizera no exemplo citado adrede.

Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo 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.

Tocante ao argumento suscitado pela Douta 2ª Junta de Julgamento no bojo acórdão vergastado, no sentido de que a tese sustentada pelo recorrente representaria ofensa ao art. 111 do CTN por utilizar suposta interpretação ampliativa da norma isentiva, com a devida *vênia*, razão não lhe assiste.

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

Sobre o tema, convém transcrever o magistério enriquecedor de Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

"O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal.

Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas."(Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário, 15.^a Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)

No caso em debate, a interpretação adotada pelo recorrente sobre o quanto disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/BA, não representa uma tentativa de ampliar o sentido da norma que instituiu o benefício, mas sim conferir ao texto oco o verdadeiro sentido idealizado pelo legislador, que jamais pretendeu limitar a utilização da redução da base de cálculo para outros produtos que eventualmente derivassem de uma subdivisão conceitual criada posteriormente pelos técnicos do MAPA; tal entendimento é resultado da interpretação sistemática, histórica e teleológica do ordenamento em questão, como deve ser.

Inclusive, sobre a possibilidade de se utilizar outros métodos de interpretação sobre as hipóteses do art. 111 do CTN, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA tem vasta jurisprudência que a alberga. Vejamos:

"O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas." (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2.^a 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.)

Por fim, cumpre registrar que este E. Conselho já enfrentou matéria similar nos autos do importante, conforme ACÓRDÃO JJF Nº 0034-03/13 proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal. Segundo entendimento unânime dos Doutos Julgadores do referido Órgão, o produto intitulado "leite NAN", também tratado como "composto lácteo", foi considerado como "leite em pó" para fins de redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97. Segue transcrição do voto:

"No mérito, a primeira infração acusa o autuado de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a produtos modificados e compostos a base de leite, como se fossem leite em pó, com alíquota inferior à devida.

Compulsando os autos, vejo que o impugnante ao comercializar os produtos rotulados como leite em pó – Nestogeno, NAN, Molico, Vale Prateado e Manacá, aplicou a redução de base de cálculo prevista no art. 87, inciso XXI do RICMS/97 do estado da Bahia. A controvérsia consiste, portanto, em se decidir se as citadas

mercadorias são leite em pó e teriam o amparo do benefício da redução de base de cálculo estampado no inciso XXI do art. 87 da citada norma regulamentar, que assim dispõe:

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).

Da análise do dispositivo regulamentar acima transcrito, resta claro que esta norma não traz qualquer limitação relativamente à composição do produto para enquadrá-lo neste benefício, exigindo apenas, que sejam operações internas com leite em pó. Não vejo nos autos qualquer indício de que os produtos relacionados no levantamento fiscal, fls.08/20, sejam comercializados sob denominação diversa de leite em pó.

Constatado que os produtos alvo da lide, como Nestogeno, Molico, Manacá, são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó e alguns deles, a exemplo do leite NAN, possuem adição de elementos que enriquecem sua composição, com nutrientes como vitaminas, ferro, cálcio, para atender a uma categoria específica, como os Lactentes, sem no entanto descaracterizá-los da qualidade de leite em pó. Se a lei não limita ou amplia um conceito tributário, não cabe ao operador do direito fazê-lo. Concluo, portanto, pela improcedência desta infração.”

Pelo acima exposto, uma vez evidenciado mediante vasta prova documental que o produto “leite IDEAL” comercializado pelo recorrente é composto pelos mesmos ingredientes que compõem o “leite em pó”, e interpretando de forma sistemática, histórica e finalística o disposto no art. 87, inciso XXI, do RICMS/97, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a improcedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233038.0002/12-6**, lavrado contra **NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.988.040,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Valtércio Serpa Junior, Álvaro Barreto Vieira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Leonardo Baruch Miranda de Souza, Oswaldo Ignácio Amador e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO DIVERGENTE

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS