

PROCESSO - A. I. N° 206911.0001/12-3
RECORRENTE - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (MAXXI)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0103-03/13
ORIGEM - IFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 04.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0442-13/13

EMENTA: ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. 2. ALÍQUOTAS. ERRO NA APLICAÇÃO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infere-se que NESTOGENO, NAN, e demais produtos tidos como composto lácteo e fórmula infantil não são leite em pó, não se beneficiando da redução de base de cálculo prevista, à época, no inciso XXI, art. 87, RICMS-BA/97, a qual tratava de isenção parcial, cuja interpretação do dispositivo legal deve ser literal, por força do art. 111 do CTN. Mantida a Decisão. 3. CRÉDITO FISCAL. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Razões recursais incapazes para modificar a Decisão recorrida. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. Razões recursais não modificam a Decisão. Rejeitada a nulidade. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, que diz respeito a seis infrações, sendo objeto do recurso as seguintes:

- 1 - falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de março a junho de 2010, sendo lançado imposto no valor de R\$1.872,60, com multa de 60%;
- 2 - recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de março a junho de 2010, sendo lançado imposto no valor de R\$63.666,50, com multa de 60%;
- 3 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação, nos meses de março a junho de 2010, sendo lançado o imposto no valor R\$39.708,50, com multa de 60%;
- 4 - recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de fevereiro e março, setembro e outubro e dezembro de 2010, sendo lançado imposto no valor de R\$103.545,67, com multa de 60%.

Em Primeira Instância, a 3ª JJF afastou a preliminar de nulidade suscitada:

Inicialmente refuto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo por cerceamento de sua defesa sob a alegação de que “A autuação, ora impugnada, é nula de pleno direito, em face da ausência de requisito formal essencial. É que a inscrição em dívida ativa NÃO APRESENTA fundamentação legal da correção monetária e dos acréscimos moratórios”. Resta evidenciado, por falta de amparo fático ou jurídico, que a eventual omissão de fundamentação legal atinente à correção monetária e dos acréscimos moratórios na inscrição em dívida ativa não tem o condão de inquinar de nulidade o Auto de Infração, haja vista que essa matéria não é objeto da acusação fiscal ora em lide. Constatou que ficou patente nos autos que as seis infrações se fizeram acompanhar plenamente da correta determinação da matéria tributável, do enquadramento legal e da tipificação das multas sugeridas, tanto é assim, que o sujeito passivo defendeu-se demonstrando ter pleno conhecimento fático e legal

da acusação fiscal que lhe fora imputada. Logo, ante a inexistência nos autos de qualquer violação ao princípio da ampla defesa, fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, a infração 1 foi julgada parcialmente procedente:

A infração 01 cuida da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

O autuado reconheceu parcialmente o cometimento da infração e promove o recolhimento do montante reconhecido. Contestou a acusação fiscal, tão-somente, no que diz respeito às operações arroladas no levantamento fiscal com os produtos denominados “ESPETINHO” (Espetinho Coxinha Fgo Kg Boni; Espetinho Fgo 90 g São Mateus; Espetinho Fgo/Bacon 90 g e Espetinho Bov Carne maturada Kg Boni. Sustentou que as operações com essas mercadorias encontram-se sujeitas a substituição tributária e foram incluídas na apuração do débito pelo autuado.

Ao compulsar os elementos que fundamentam a exigência desse item, constato que, efetivamente, o item 9, do inciso II do art. 353 do RICMS-BA/97 contempla as operações com essas mercadorias que se constituem de produtos comestíveis resultantes do abate de aves e de gado bovino, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos, salgados ou temperados, portanto, devem ser excluídos do levantamento fiscal.

Depois de examinar o novo demonstrativo elaborado pelo autuante, que corretamente acolheu o argumento defensivo e procedeu à exclusão dos referidos itens, verifico que o valor do débito da infração 01 fica reduzido para R\$1.762,21, consoante discriminação da apuração, constante no Anexo 17, acostado às fls. 604 e 605, e demonstrativo de débito, à fl. 634. Concluo pela subsistência parcial da infração 01.

A infração 02 foi mantida integralmente:

A infração 2 trata do recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O sujeito passivo, em sede defesa, reconheceu o cometimento dessa infração em sua quase totalidade, promovendo, inclusive o recolhimento do valor reconhecido. Insurgiu-se apenas em relação a alguns itens arrolados no levantamento fiscal, por entender tratar-se de “Leite em Pó”. Mercadoria que, segundo seu entendimento, é alcançada pela redução de base cálculo estatuída no inciso XXI do art. 87 do RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, a seguir reproduzido.

“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);”

Inicialmente convém identificar efetivamente quais foram as mercadorias arroladas no levantamento fiscal e que foram objeto de impugnação pelo autuado. As mercadorias em questão são denominadas e classificadas pelo autuado em seu sistema de escrituração como sendo: LEITE INF 2 12 X 400G NESTOGENO; LEITE INF AR 400g NAN; LEITE INF NESTOGENO 1 400G NESTLE; LEITE INF NESTOGENO 2 400G NESTLE; LEITE INF PRO 12 X 400G NAN 2; LEITE INF PRO 3 X 400G NAN 1; LEITE INF PRO 400G NAN 1; LEITE INF PRO 400G NAN 2 e LEITE EM PÓ INST 200G PCT IDEAL. Verifica-se que em todas elas trazem em sua denominação a indicação “LEITE”.

Ao compulsar os autos verifico às fls. 457 a 508, que o autuante em sua informação fiscal, cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo, fls. 509 a 512, traz a colação cópias dos rótulos das mercadorias em questão, os quais, em momento algum foram questionados pela defesa. Logo, se depreende tratar-se efetivamente das mercadorias comercializadas pelo autuado e arroladas no levantamento fiscal.

Assim, fica patente que, de acordo com os rótulos colacionados às fls. 468 a 473, as mercadorias, ora em lide são: “NESTOGENO 2”, fl. 468; “NAN A.R.”, fl. 469; “NESTOGENO 1”, fl. 470; “NAN PRO 2”, fl. 471, “NAN PRO 1”, fl. 472 e IDEAL Composto Lácteo com óleo vegetal”, fl. 473. Exame minudente em todo o campo informativo dos aludidos rótulos não revela qualquer indicativo ou alusão de que esses produtos sejam “Leite em Pó”. Ao contrário, no rótulo do produto “IDEAL” consta expressamente “COMPOSTO LÁCTEO NÃO É LEITE EM PÓ”, e nos demais, verifica-se que é acrescentado ao nome comercial do produto a expressão “Fórmula Infantil com Ferro para Lactentes”. Acrescente-se a isso que, se tratando de produtos de origem animal e para consumo humano, as informações veiculadas em seus rótulos são, por medida de segurança alimentar e de saúde pública, rigorosamente controladas pelo Ministérios da Agricultura e da Saúde no sentido de somente fazer constar nos rótulos o real conteúdo e seu teor nutricional.

Somente a título de ilustração, registre-se como o MINISTÉRIO DA AGRICULTURA DO ABASTECIMENTO E DA REFORMA AGRÁRIA define “Leite em Pó”:

“PORTARIA N° 146/1996.

REGULAMENTO TÉCNICO DE IDENTIDADE E QUALIDADE DE LEITE EM PÓ

1. ALCANCE

1.1. Objetivo

Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade que deverá apresentar o leite em pó e o leite em pó instantâneo destinado ao consumo humano, com exceção do destinado a formulação para lactantes e farmacêuticas.

2. DESCRIÇÃO

2.1. Definição

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

[...]

2.3. Designação (denominação de venda)

O produto deverá ser designado "leite em pó integral", "leite em pó parcialmente desnatado" ou "leite em pó desnatado".

A palavra "instantânea" será acrescentada se o produto corresponder à designação.

9. ROTULAGEM.

Será aplicada a legislação específica.

Deverá indicar-se no rótulo de "leite em pó parcialmente desnatado" e "leite semi-desnatado" o percentual de matéria gorda correspondente."

Do mesmo modo, o Secretário de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, através da Portaria nº 977/98, fixa a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer as "Fórmulas Infantis para Lactentes" e as "Fórmulas Infantis de Seguimento":

[...]

2.1. Definições

2.1.1. Considera-se Fórmula Infantil para Lactentes o produto em forma líquida ou em pó, destinado a alimentação de lactentes, sob prescrição, em substituição total ou parcial do leite humano, para satisfação das necessidades nutricionais deste grupo etário. Excetuam-se as fórmulas destinadas a satisfazer necessidades dietoterápicas específicas."

Pelo acima exposto, claramente infere-se que as mercadorias "NESTOGENO 2", "NAN A.R.", "NESTOGENO 1", "NAN PRO 2", "NAN PRO 1" e IDEAL Composto Lácteo com óleo vegetal", ora em lide, não são "Leite em Pó"

Concordo com o argumento do autuado, quando aduziu que o termo, "Leite em Pó" constante do inciso XXI do art. 87 do RICMS-BA/97 comporta em seu significado a expressão de gênero. Entretanto, as espécies do gênero "Leite em Pó" consistem, tão-somente, em "Leite em Pó Integral", "Leite em Pó Desnatado" e "Leite em Pó Semi-desnatado". Descabendo assim, qualquer inclusão indevida sob o amparo do gênero de produtos derivados, mesmo que tenham essas mercadorias o leite em pó em sua composição.

Comungo com o entendimento de que o legislador, ao adotar a estrita expressão "Leite em Pó", não pretendeu facultar ao aplicador da norma qualquer restrição ou ampliação do alcance do benefício de redução de base de cálculo a outras mercadorias por conexão ou similaridade. Ademais, tratando-se de isenção parcial como no presente caso, afigura-se impositiva a interpretação literal do dispositivo legal por força do art. 111 do CTN - Código Tributário Nacional.

Por tudo quanto exposto, concluo que não deve prosperar a pretensão do sujeito passivo de considerar as mercadorias "Fórmula Infantil" e "Composto Lácteo com Óleo Vegetal", arroladas no levantamento fiscal, como sendo "Leite em Pó" previsto no inciso XXI, do artigo 87, do RICMS-BA/97. Portanto, é descabida a redução de base cálculo pretendida e resta totalmente caracterizada a infração 02.

A infração 3 foi parcialmente elidida:

Quanto à infração 03 que apura utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação, o autuado também reconheceu parcialmente o cometimento. Aduziu, ao defender-se da parte não reconhecida, que a exigência apurada pela fiscalização decorreu de procedimento equivocado por ele cometido. Esclareceu que ao perceber que determinadas notas fiscais tinham sido emitidas equivocadamente, em vez de proceder ao seu cancelamento, emitiu outra nota fiscal de entrada para estorno daquela nota fiscal emitida equivocadamente, e realizando, posteriormente, a efetiva saída da mercadoria, com emissão de novo documento fiscal com a devida tributação aplicável. Redargüiu que,

por esse motivo, a fiscalização considerou como apropriação indevida de crédito as notas fiscais de entradas por ele emitidas para retorno.

Para comprovar sua alegação, o autuado carreou aos autos cópias das notas fiscais, tanto as de saídas emitidas equivocadamente, quanto as de entradas correspondentes emitidas “à título de estorno”, conforme constam às fls. 445 a 452 e 525 a 580.

Depois de examinar os elementos constantes dos autos que materializam a acusação fiscal desse item, precípuamente as cópias das notas fiscais carreadas aos autos, constato que, apesar do autuado não ter efetuado a escrituração do estorno ou anulação do débito consoante regramento estatuído pelo art. 113 do RICMS-BA/97, restou comprovada a correlação unívoca [data e valor] entre as notas fiscais de saídas emitidas por equívoco do autuado e as correspondentes notas fiscais de entrada alegada, pela defesa como sendo emitida para anular o equívoco.

Diante disso, entendo que para as operações, cujas cópias das notas fiscais carreadas aos autos pelo impugnante comprovam o equívoco alegado, não se configurou a ocorrência da acusação fiscal de utilização indevida de crédito fiscal. Logo, devem essas operações ser excluídas do levantamento fiscal, e consequentemente, expurgado do débito originalmente lançado o valor a elas correspondente.

Ao compulsar os novos demonstrativos de apuração e débito elaborados pelo autuante, fls. 607 a 610 e 634, verifico que neles está consignada corretamente a exclusão supra referida, e por isso, acolho a redução do valor do débito da para R\$2.072,11. Infração 03 parcialmente caracterizada.

A infração 04 também foi parcialmente elidida:

No que diz respeito à infração 04, o sujeito passivo reconheceu parcialmente o recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, refutando apenas a inclusão das operações com as mercadorias já tratadas nas infrações 01 (“Espetinhos”) e na infração 02 (“Leite em Pó”).

Como já abordado no enfrentamento às infrações 01 e 02, somente deve prosperar a pretensão do autuado em relação às operações com a mercadoria “Espetinho” arrolada na infração 01, tendo em vista que as mercadorias “Fórmula Infantil” e “Composto Lácteo”, infração 02, devem ser mantidas no levantamento fiscal, por não se tratar de “Leite em Pó”, conforme expressamente previsto no inciso XXI do art. 87 do RICMS-BA/97, descabendo, portanto, a redução da base de cálculo adotada pelo sujeito passivo.

Assim, acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo autuante, fl. 634, que, depois da exclusão das mercadorias “Espetinho”, conforme discriminada a apuração nos Anexos 17, 18, 19, 20 e 21, fls. 604 a 632, resta demonstrada a redução da exigência desse item para R\$98.273, 86.

Logo, a infração 04 é parcialmente subsistente.

A alegação defensiva quanto ao caráter confiscatório das multas a primeira instância observou que “estas foram corretamente aplicadas ao caso da presente lide, eis que, expressamente estatuídas nos incisos II, “a” e “d”, VII, “a” do art. 42 da Lei 7.014/96.”. Ademais, salienta a decisão recorrida que “no âmbito administrativo não comporta discussão acerca de matéria que envolva a inconstitucionalidade do direito posto.”

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Pede que sejam homologados os pagamentos integrais das infrações 5 e 6 e os pagamentos parciais das infrações 1, 2, 3 e 4 e que seja extinto os respectivos créditos tributários em razão do pagamento.

Suscita a nulidade de toda a autuação fiscal por inexistência da indicação do dispositivo legal que prevê a correção monetária aplicada. Entende que isso representa ausência de requisito formal e essencial à autuação e acarreta violação ao princípio da ampla defesa. Diz que a autuação viola o art. 129 do COTEB.

Quanto à infração 1, não traz qualquer alegação quanto ao mérito, pois, observa que a mercadoria espetinho foi devidamente afastada pela primeira instância e, o crédito tributário referente aos demais itens foi objeto de pagamento realizado pelo contribuinte.

Quanto à infração 2, sustenta que a norma de redução de base de cálculo relativa ao leite em pó se aplica aos leites “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2”, “ideal”.

Argumentando contrariamente à decisão que entendeu que não se tratam de leite em pó, e sim de leite em pó modificado, diz que a norma de redução de base de cálculo não se confunde com

norma de isenção e, portanto, não deve ser interpretada de forma literal e restritiva, e sim de forma sistemática. Entende que a norma de redução de base de cálculo abarca todos os tipos de leite em pó possíveis.

Diz que os leites em tela são preparados conforme necessidades especiais das crianças, e que não seria intenção do legislador excluir tais produtos da redução da base de cálculo.

Entende que a diferenciação decorrente da classificação na TIPI, realizada pela decisão recorrida, não consta no texto normativo e que, portanto, não caberia ao aplicador da norma incluir restrições não constantes na legislação. Frisa que a norma de redução de base de cálculo se refere ao gênero “leite em pó”, e não à espécie “leite em pó”.

Quanto à infração 3, reitera os termos alegados na Impugnação de que, ao perceber que notas fiscais de saída tinham sido emitidas equivocadamente, em vez de realizar os cancelamentos das mesmas, optou por emitir uma nota fiscal de entrada para o “estorno” daquelas. Assim, defende que essa nota fiscal para o “estorno” das notas fiscais emitidas equivocadamente não acarretou aproveitamento indevido de crédito. Observou que a decisão reconheceu a procedência de praticamente todos os argumentos defensivos, permanecendo a infração apenas quanto a algumas poucas notas fiscais.

Entende que a infração deve ser elidida integralmente, pois, não houve prejuízo ao Erário estadual.

Quanto à infração 4, observa que o mérito se confunde com os das infrações 1 e 2, pois, entende que não é devida a cobrança sobre o produto espetinho, conforme reconhecido pela primeira instância, e sobre os diversos tipos de leite em pó, aos quais entende que é cabível a redução de alíquota para 7%.

Aduz que as multas de 60% têm caráter confiscatório e, portanto, são inconstitucionais.

Em parecer de fls. 742-474, a PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Angeli Maria Guimarães Feitosa, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Entende que a autuação está clara e que não houve cerceamento ao direito de defesa. Observa que as arguições de inconstitucionalidade devem ser rechaçadas, pois, não tal análise não está compreendida na competência deste órgão colegiado. Aduz que as multas aplicadas têm caráter educativo e sancionatório e o percentual previsto na legislação está em consonância com tal finalidade.

No mérito, salienta que, tratando-se o art. 87 do RICMS de benefício fiscal que implica renúncia de receita, não cabe ao intérprete da norma conferir qualquer entendimento ampliativo ao texto. Devendo-se, portanto, aplicar-se a interpretação restritiva, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Observa, ainda, que o contribuinte não traz quaisquer novos argumentos ou provas capazes de modificar a decisão recorrida.

VOTO VENCIDO

Preliminarmente, quanto ao pedido de homologação dos pagamentos realizados, observo que os pagamentos já constam no sistema da SEFAZ/BA e que a homologação será realizada ao final do processo administrativo fiscal, quando poderá se dizer qual é o valor do crédito tributário lançado no auto de infração que restou procedente. Note-se que, ainda que o valor tenha sido pago pelo contribuinte, o crédito tributário procedente somente será extinto em momento posterior ao término do processo administrativo fiscal.

No que se refere à alegação de nulidade, observo que a correção monetária (taxa selic) é aplicada a todos os créditos tributários do Estado da Bahia desde 1º de janeiro 2006, conforme determina o art. 102, § 2º, do COTEB. Ressalte-se que, para os casos de créditos tributários decorrentes de descumprimento de obrigação principal, a aplicação da taxa Selic é cabível desde 1º de janeiro de 2001.

Note-se que a descrição da fundamentação legal que deve constar na autuação é a da infração que é imputada ao contribuinte, sendo despiciendo a indicação do dispositivo legal que prevê o índice de correção monetária aplicado ao valor devido. Consta na presente autuação fiscal, o enquadramento legal de todas as infrações, bem como a precisa descrição das mesmas, portanto, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Face ao exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Quanto à infração 01, observo que não houve qualquer argumento recursal quanto ao mérito desta infração, logo, mantengo a decisão recorrida quanto à análise da infração 01.

Quanto às infrações 02 e 04, noto que o cerne da questão é a interpretação da norma de redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI, do RICMS, portanto, as analisarei conjuntamente.

Ressalte-se que a norma de redução de base de cálculo equivale a uma norma de isenção parcial, conforme entendimento pacificado no STF (*vide* RE 515765 AgR-AgR), portanto, não cabe uma interpretação extensiva da mesma.

Todavia, entendo que o enquadramento dos produtos ora analisados (leites “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2”, “ideal”) no conceito de leite em pó, ao qual se refere o art. 87, XXI, do RICMS, não decorre de qualquer interpretação extensiva ou ampliativa, como entendeu a primeira instância, e sim de uma interpretação razoável da norma do art. 87, XXI, do RICMS.

Entendo que não é razoável considerar que os leites “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2” e “ideal” são compostos lácteos, os quais não se confundem com leite em pó porque são enriquecidos com outros ingredientes além do próprio leite em pó. Tal interpretação carece de lógica, note-se que a finalidade de tais produtos é a mesma do leite em pó, a sua utilização é a mesma.

Em verdade, os leites “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2” e “ideal” são diferentes do “leite em pó integral”, do “leite em pó desnatado” e “leite em pó semi-desnatado”, no entanto, todos eles são espécies do gênero “leite em pó”.

A interpretação conferida pela primeira instância, além de não ser razoável, distancia-se muito mais da interpretação literal, determinada pelo art. 111, II, do CTN, do que a interpretação ora proposta.

Veja-se que interpretar literalmente o conceito de leite em pó constante na norma de redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI, do RICMS, não significa dizer que tal norma não pode ser aplicada ao leite em pó que for enriquecido com vitaminas e minerais, conforme é o caso dos leites “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2” e “ideal”. Ora, se não há qualquer complemento à expressão “leite em pó” constante no citado dispositivo, não cabe ao aplicador da norma acrescentar qualquer restrição ao gênero leite em pó.

Quanto ao conceito de composto lácteo, há de se observar que ele é utilizado apenas para esclarecer os consumidores para o fato de que os leites ora analisados são enriquecidos com outros ingredientes, no entanto, não há controvérsia alguma quanto ao fato de que o leite em pó representa praticamente a totalidade da composição referente aos produtos “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2” e “ideal”.

Sobre este tema, vale transcrever as oportunas considerações do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza, proferidas no acórdão CJF 0289-13/13, quando foi analisada a natureza do produto “leite ideal” para fins de aplicação da redução de base de cálculo constante no art. 87, XXI, do RICMS. Note-se que este produto também faz parte da presente discussão, e que as considerações a seu respeito se aplicam na totalidade para os produtos “nestogeno”, “nan”, “nan 1” e “nan 2”.

‘Com a devida vénia, 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 nº28/2007 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 suscetível de benefício tributário, a exemplo do art. 14, inciso XII, abaixo transcrito:

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

(...)

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

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 suscetível 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 dúvida, 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 vénia, razão não lhe assiste.

Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extraír 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 ressalvar 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, 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-sistêmático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas." (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2ª Turma. Decisão: 17/02/05. DJ de 16/05/05, p. 275.)

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

Por fim, cumpre registrar que este E. Conselho já enfrentou matéria similar, 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.

Constato 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 descharacterizá-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.

Face ao exposto, entendo que as infrações 2 e 4 devem ser reduzidas para que se declare a improcedência dos fatos geradores referentes aos produtos leite "nestogeno", "nan", "nan 1", "nan 2" e "ideal".

Quanto à infração 03, observo que o argumento recursal é o mesmo apresentado na Impugnação, o qual foi reconhecido pelo próprio Autuante e acarretou na elisão de praticamente toda a infração 03. Noto que na Informação Fiscal (fl. 600), o Autuante diz que acatou as alegações defensivas e que elaborou novo demonstrativo, concluindo no valor residual para a infração 03 de R\$ 2.072,11. Frise-se que o contribuinte foi intimado a se manifestar sobre tal Informação Fiscal, o que fez às fls. 643-646, e não alegou nada sobre a infração 03.

Agora, em grau de recurso, o contribuinte repete os argumentos da Impugnação e diz que o Autuante equivocadamente deixou de considerar algumas notas fiscais, todavia, não indica quais notas fiscais o Autuante laborou em equívoco.

Destarte, entendo que o contribuinte não se desincumbiu da obrigação de fundamentar a sua pretensão recursal e, portanto, entendo que deve ser mantida incólume a decisão recorrida quanto à infração 03.

Por fim, quanto às alegações de confislatoriedade, das multas, noto que os percentuais de multa estão previstos na legislação estadual e não podem ser afastados em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendo que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa para o descumprimento de obrigação principal.

Assim, deixo de apreciar o argumento recursal referente aos percentuais da multa em virtude da delimitação da competência deste E. CONSEF.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida quanto às infrações 02 e 04, reconhecendo o direito à redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI, do RICMS, aos produtos leite “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2” e “ideal”.

VOTO VENCEDOR (Quanto às Infrações 2 e 4)

Discordo, com a devida *vénia*, do entendimento do ilustre Relator, apenas quanto às infrações 2 e 4, no que tange ao reconhecimento do direito à aplicação da redução da base de cálculo, prevista no art. 87, XXI, do RICMS, aos produtos: “Nestogeno”, “Nan”, e “Ideal”, visto que os mesmos não estão abarcados pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo para o leite em pó, pois não são leite em pó, mas, sim, uma formulação onde também consta leite, contendo diversos outros ingredientes e suprimentos alimentares, a exemplo de: lactose, concentrado protéico de soro de leite, oleína de palma, óleo de canola, óleo de palmiste, óleo de milho, sais minerais (citrato de cálcio, cloreto de potássio, cloreto de magnésio, citrato de sódio, sulfato ferroso, sulfato de zinco, sulfato de cobre, iodeto de potássio, sulfato de manganês, selenato de sódio), vitaminas (niacina, vitamina E, pantotenato de cálcio, vitamina B6, vitamina B1, vitamina B2, ácido fólico, vitamina K, biotina), óleo de peixe, lecitina de soja, ácido graxo araquidônico, L-arginina, L-carnitina, nucleotídeos, taurina bitartarato de colina, inositol, L-histidina. Sendo assim, não se classifica como leite em pó, mas, sim, como um composto alimentar, tanto é que não consta tal expressão (Leite em Pó) nos seus respectivos rótulos.

Por analogia, a título de exemplo, podemos afirmar que o produto resultante da mistura da farinha de trigo com fermento e essência de laranja é massa pronta para bolo, e não farinha de trigo, haja vista que perdeu sua identidade.

Registre-se que a Portaria nº 146/96 do Ministério da Agricultura do Abastecimento e da Reforma Agrária, a qual trata do Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite em Pó, consta o seguinte objetivo: “*Fixar a identidade e as características mínimas de qualidade que deverá apresentar o leite em pó e o leite em pó instantâneo destinado ao consumo humano, com exceção do destinado a formulação para lactantes e farmacêuticas*” (grifo nosso).

Por sua vez, o Secretário de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, através da Portaria nº 977/98, fixa a identidade e as características mínimas de qualidade a que devem obedecer as “Fórmulas Infantis para Lactentes” e as “Fórmulas Infantis de Seguimento”, ao definir que “*Considera-se Fórmula Infantil para Lactentes o produto em forma líquida ou em pó, destinado a alimentação de lactentes, sob prescrição, em substituição total ou parcial do leite humano, para*

satisfação das necessidades nutricionais deste grupo etário. Excetuam-se as fórmulas destinadas a satisfazer necessidades dietoterápicas específicas.” (grifo nosso).

Há de se registrar que, nos termos dos artigos 475 e 665, abaixo transcritos, do Decreto Federal nº 30.691/02, que trata de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, entende-se como “leite em pó” (expressão contida na legislação para redução da base de cálculo), o produto desidratado obtido do *leite de vaca*. Logo, se tais compostos alimentares, fórmulas ou complexos lácteos são acrescentados de certos ingredientes para se destinar à alimentação de lactentes, *em substituição ao leite humano (materno)*, para satisfação das necessidades nutricionais dos lactentes, conforme Portaria nº 977/98 da Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde, acima citada, não se pode atribuir a tal composto à composição de “leite em pó”, cuja expressão é relativa ao leite de vaca.

Art. 475 - Entende-se por leite, sem outra especificação, o produto oriundo da ordenha completa, ininterrupta, em condições de higiene, de vacas saudáveis, 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

Assim, apesar de comprovado que os produtos, composto lácteo e fórmula infantil, arrolados no levantamento fiscal e questionados pelo sujeito passivo, contêm leite em sua formulação, para efeito da redução da base de cálculo não se confundem com “leite em pó”, expressamente previsto no inciso XXI, art. 87, RICMS-BA/97. Logo, infere-se que “NAN”, “NESTOGENO” e demais produtos tidos como compostos alimentares não são leite em pó, visto que o legislador, ao adotar a expressão “Leite em Pó”, não pretendeu estender o alcance do benefício de redução de base de cálculo a outras mercadorias similares. Assim, tratando-se de isenção parcial, a interpretação do dispositivo legal deve ser literal, por força do art. 111 do CTN.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206911.0001/12-3**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS LTDA. (MAXXI)**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 165.776,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 7.020,62**, prevista no inciso IX, do mesmo diploma legal, e da multa percentual de 60% no valor de **R\$48.321,77**, prevista no inciso II, “d” do mesmo dispositivo acima citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

VOTO VENCEDOR (Quantos às infrações 2 e 4): Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo; Álvaro Barreto Vieira e Osmira Freire Carvalho R. Silva.

VOTO VENCIDO (Quantos às infrações 2 e 4): Conselheiros: Oswaldo Ignácio Amador; Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Leonardo Baruch Miranda Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR
(Quantos às infrações 2 e 4)

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS