

PROCESSO - A. I. Nº 232954.0007/11-9
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO– Acórdão 3ª JFJ nº 0291-03/12
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 04.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0445-13/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Comprovado que parte das mercadorias era tributada. Exigência parcialmente subsistente; b) FALTA DE ESTORNO. MERCADORIAS PARA FINS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Comprovado que parte das entradas se destinava ao ativo imobilizado ou que o ICMS já havia sido estornado. Item subsistente em parte. 2. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÃO COM MERCADORIA NÃO CONTEMPLADA COM O BENEFÍCIO FISCAL. Item subsistente em parte, após revisão fiscal. Modificada a Decisão recorrida. 3. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Item subsistente em parte, após revisão fiscal. Modificada a Decisão recorrida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Item parcialmente subsistente, após revisão fiscal. Modificar a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, item 1, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pela 3ª JFJ, através do Acórdão nº 0291-03/12, por ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente lhe imputado, relativo à constatação de sete irregularidades, ao julgar o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 85.872,27, sendo objeto deste Recurso de Ofício apenas as infrações 1, 3, 5, 6 e 7, a saber:

INFRAÇÃO 1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 12.345,46, inerente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, isentas ou com base de cálculo reduzida a zero quando das saídas, em todos os meses do exercício de 2009;

INFRAÇÃO 3. Recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$ 20.563,02, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, nos meses de novembro de 2008 a dezembro de 2009;

INFRAÇÃO 5. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 28.359,76, relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, referentes às transferências internas realizadas pelo valor do custo, com a utilização do CFOP 5949, tanto para uso, como para o refeitório, sem destaque de ICMS e sem realizar o estorno previsto na legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2009;

INFRAÇÃO 6. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 71.201,31, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de novembro/2008 a dezembro/2009;

INFRAÇÃO 7. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 86.598,21, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2008 e 2009.

A Decisão de primeiro grau considerou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 85.872,27, após salientar que o autuado não se insurgiu quanto aos débitos lançados nas infrações 2 e 4, as quais são consideradas procedentes. Em relação aos itens impugnados, a JJF teceu as seguintes considerações:

No tocante à infração 1, no valor de R\$ 12.345,46, a JJF diz que o *autuado* aponta equívoco na acusação ao enquadrar os produtos canjicas e espumante na antecipação tributária, visto que a canjica, conforme previsto no art. 51 do RICMS/BA, goza de redução de base de cálculo e que a escrituração do crédito foi correta. Sobre o espumante, diz que só foi enquadrado na antecipação tributária a partir de 01/01/2010 e não em dezembro de 2009, conforme correu no caso em análise. Tais alegações foram reconhecidas pelo autuante que, após as alterações, reduziu o valor da infração para R\$ 12.155,95, o que foi acatado pela JJF.

Quanto às infrações 3 e 6, analisadas em conjunto pelo órgão julgador em razão dos argumentos de defesa de natureza semelhante para os dois itens, foi consignado que, em relação à infração 3, o autuado alega que o leite em pó, margarina, óleo de soja e vinho, a escrituração foi feita de forma correta, considerando a devida redução de base de cálculo ou por se enquadrar no regime de substituição tributária. Já o autuante, concorda apenas com a exclusão do valor associado ao óleo de soja, visto que o leite em pó trata-se de leite de soja e produto lácteo “Nan”, os quais não são considerados leite em pó para fins da redução da base de cálculo. Quanto à margarina, aduz tratar-se de creme vegetal, sem benefício da redução da base de cálculo. Por fim, inerente ao vinho, diz que a NCM 2204 não está sujeita à substituição tributária.

Em relação à infração 6, o autuado diz que maçã e pêra são isentos; o peixe tem redução de base de cálculo de 100%; o vinho e amendoim estão enquadrados no regime de substituição tributária. Por sua vez, o autuante acatou as alegações relativas às maçãs, pêra e peixe, reafirmando que vinho, com NCM 2204, e amendoim não estão sujeitos à substituição tributária.

A JJF, após transcrever os artigos 87, XXI e XXXI, e 353, itens 2.1, 2.2 e 8.5, do RICMS/97, entende que a norma regulamentar não traz exceção expressa ao tipo de leite ou de margarina relativamente à sua composição para que faça jus ao benefício da redução de base de cálculo. Assim, converteu em diligência o PAF para a ASTEC/CONSEF a fim de que intimasse o contribuinte a apresentar as notas fiscais relacionadas com estas infrações e verificasse, conforme NCM nos documentos fiscais, se os produtos gozam de redução de base de cálculo ou estão enquadrados no regime de substituição tributária, cuja resposta, através do Parecer ASTEC nº 082/2012, foi de que gozam, sendo excluídas do levantamento fiscal, remanescendo o valor de R\$ 5.200,65, para a infração 3, e de R\$ 20.135,85, para a infração 6, cujos valores foram acatados pela Decisão recorrida.

Relativamente à infração 5, o autuado aduziu que existem dois fatos desconsiderados na autuação: i) produtos que não cabem estorno de crédito por se referirem efetivamente ao imobilizado da empresa, e ii) produtos em que o estorno já teria sido realizado pelo autuado. O autuante afirma que o contribuinte demonstrou de forma inequívoca a pertinência de suas alegações, do que concluiu pela redução do valor de R\$ 28.359,76 para 6.043,56, tendo a JJF acolhido o resultado da informação fiscal.

Inerente à infração 7, o autuado alega a existência de: i) lançamento de quantidades em duplicidade no ano de 2008; ii) conversões de embalagens de forma equivocada; iii) mistura de produtos com embalagens diferentes; iv) inclusão de produtos isentos; v) desconsideração de perdas e extravios que ocorrem na atividade varejista. Na informação fiscal, o autuante realiza os ajustes que afirma serem pertinentes diante das provas apresentadas pelo autuado, apurando o valor remanescente de R\$ 40.119,11. Contudo, defende que não deve prosperar a alegação de que

as perdas e extravios geraram distorções no levantamento quantitativo, pois cabe ao autuado quantificar as perdas decorrentes do perecimento, furtos e extravios de mercadorias e estornar o ICMS creditado, conforme previsão regulamentar. Sobre a questão das perdas e extravios, após solicitação do autuado, a JJF converteu os autos em diligência à ASTEC que intimou o contribuinte em três oportunidades para apresentar as notas fiscais referentes às perdas e extravios, juntamente com os livros fiscais, nos termos do art. 100, V, do RICMS/BA, não sendo atendida. Assim, a JJF acatou os ajustes realizados pelo autuante, resultando o valor de R\$ 40.119,11.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal d. CONSEF.

Na assentada de julgamento da sessão de 17/04/2013, esta 3ª CJF converteu o PAF em diligência à ASTEC para que preposto fiscal excluísse do levantamento fiscal os valores relativos aos produtos “LEITE EM PÓ NAN 1 PRO FÓRMULA INF” e “LEITE EM PÓ NAN 2 PRO FÓRMULA INF”, tendo sido atendida a diligência, às fls. 400 a 419 dos autos, e do seu resultado sido intimado o autuado a se manifestar.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, inerente ao Acórdão de nº 0291-03/12, referente às infrações 1, 3, 5, 6 e 7, por ter a Decisão recorrida o sujeito passivo dos débitos originalmente exigidos, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “a-1”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, no tocante às infrações 1, 5 e 7, uma vez que:

1. A primeira infração, a qual se exige o crédito indevido de ICMS, no valor de R\$ 12.345,46, referente às mercadorias com antecipação tributária, isentas ou com base de cálculo reduzida a zero quando das saídas, foi alegado pelo autuado e comprovado pelo autuante que parte das mercadorias, relacionadas no levantamento fiscal, tratavam-se de canjicas e espumante. Assim, a utilização do crédito fiscal relativo ao produto canjica de milho decorre do fato de sua tributação à alíquota de 7%, conforme previsto no art. 51 do RICMS/97, vigente à época. Já a apropriação do crédito relativo ao espumante decorre do fato de que só a partir de 01/01/2010 e não em dezembro de 2009, conforme ocorreu no caso em análise, tal produto passou a ser enquadrado na antecipação tributária. Logo, são pertinentes tais exclusões do valor originalmente exigido, resultando no ICMS de R\$12.155,95, conforme acolheu a Decisão recorrida.
2. Em relação à quinta infração, a qual exige o imposto em razão da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 28.359,76, relativo às entradas de mercadorias utilizadas em fins alheios à atividade do estabelecimento, o próprio autuante reconheceu pertinentes as alegações de defesa de que no levantamento fiscal foram considerados indevidamente os produtos que se referem ao imobilizado da empresa e os produtos em que o estorno já teria sido realizado pelo autuado, do que concluiu pela redução do valor para 6.043,56, tendo a JJF acolhido o resultado da informação fiscal.
3. Inerente à sétima infração, na qual se exige o ICMS de R\$ 86.598,21, relativo à omissão de operações de saídas de mercadorias tributadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, foram consideradas pelo próprio autuante como pertinentes as alegações de defesa de: i) lançamento de quantidades em duplicidade no ano de 2008; ii) conversões de embalagens de forma equivocada; iii) mistura de produtos com embalagens diferentes e iv) inclusão de produtos isentos, resultando o valor remanescente de R\$ 40.119,11. Quanto à alegação de que perdas e extravio geraram distorções no levantamento quantitativo, não foi acolhida por falta de documentação comprobatória, prevista na legislação para tais eventos, fato este ratificado em diligência fiscal específica neste sentido, haja vista que, o contribuinte por três oportunidades foi intimado para apresentar as notas fiscais

referentes às perdas e extravios, juntamente com os livros fiscais, nos termos do art. 100, V, do RICMS/BA, e não atendeu a solicitação. Assim, a JF acatou os ajustes realizados pelo autuante, resultando o valor de R\$ 40.119,11 para a sétima infração.

Contudo, em relação às infrações 3 e 6 vislumbro que a Decisão recorrida merece reforma, visto que:

Na terceira infração, a qual exige o ICMS recolhido a menos, no valor de R\$ 20.563,02, em razão da utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, cujo valor foi reduzido para R\$ 20.446,84 quando da informação fiscal, após excluir o produto “Leite em Pó Itambé” e “Óleo de Soja”, nos valores respectivos de R\$ 69,73 e R\$ 46,46, conforme arquivo “Apuração Corrigida”, planilha “03.02.06”, da mídia de fl. 186 dos autos, tendo, contudo, a Decisão recorrida se fundamentado no Parecer ASTEC nº 082/2012 e concluído pelo valor remanescente de R\$ 5.200,65, após considerar que, conforme NCM nos documentos fiscais de aquisição, os produtos que se classificam como leite em pó NAN, leite em pó com mistura de soja e margarina BECEL gozavam de redução de base de cálculo prevista nos incisos XXI e XXXI do art. 87 do RICMS/BA, e o vinho, com NCM 2204, se enquadra no regime de substituição tributária, item 2.2 do art. 353 do RICMS/BA.

Quanto à redução da base de cálculo do leite em pó, prevista no art. 87, XXI, do RICMS/97, então vigente, observo que cabe razão ao autuante em considerar excluído do benefício fiscal os produtos derivados de soja: “LEITE PO INTEG SUPRA SOY SH 01X130GRS”; “LEITE PO NAN SOY LT 01X400GR” e “LEITE PO S/LACTOSE SUPRA SOY LT 01X300GR” e “LEITE PO LIGHT SUPRA SOY LT 01X300GR”, pois não se trata de leite em pó, conforme estabelece a NCM 0402.21.10 da TIPI. Tal conclusão pode ser confirmada inclusive através do próprio documento fiscal emitido pelos respectivos fornecedores, a exemplo do:

- DANFE nº 24698, à fl. 334 dos autos, emitido pela Nestlé Brasil Ltda, unidade de Feira de Santana (BA), no qual consta o produto “NESTLÉ NAN SOY 6x400g BR”, NCM nº 1901.10.90 (Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau), com carga de tributação correspondente a 10% (Decreto 7799/2000);
- O mesmo se sucede quanto a todos os tipos de produtos Supra Soy, os quais incidem a alíquota de 17%, conforme notas fiscais às fls. 336 e 338 dos autos;

Ademais, conforme preceituam os artigos 475 e 665 do Decreto Federal nº 30.691/02, que trata de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, abaixo transcritos, os produtos derivados de soja não se enquadram como “leite em pó”, haja vista 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

Também, em que pese a realização da diligência para retirar do levantamento fiscal os valores relativos aos produtos “NAN PRO Formula Infantil”, meu entendimento atual é de que cabe razão ao autuante em concluir que os citados produtos não estão abarcados pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo para o leite em pó, pois os mesmos não são leite em pó, mas, sim, uma formulação onde também consta leite, contendo diversos outros ingredientes, a exemplo de: lactose, concentrado protéico de soro de leite, oleína de palma, leite desnatado, 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 (vitamina C, niacina, vitamina E, pantotenato

de cálcio, vitamina A, vitamina B6, vitamina B1, vitamina D, 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, podemos afirmar que o produto resultante da mistura da farinha de trigo com fermento e essência de laranja é massa para bolo e não farinha de trigo, haja vista que perde 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”*.

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 Infantis 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.”*

Assim, infere-se que “NAN 1”, “NAN 2” e demais produtos tidos como compostos alimentares, em que pese conterem leite na sua formulação, não são leite em pó (entendido como leite de vaca pelo Decreto Federal 30.691/02), pois são acrescentados de certos ingredientes para se destinar à alimentação de lactentes, em substituição ao leite humano (materno). 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.

No tocante ao produto Creme Vegetal BECEL, a fiscalização afirma que a alíquota correta seria de 17% e não de 7%, como entendeu o autuado, tendo em vista que tal produto trata-se de um creme vegetal e não margarina, descabendo a aplicação do benefício fiscal prevista no art. 87, XXXI, RICMS/BA.

Conforme consignado no Acórdão JF 0203-05/12, existe confusão na forma como os produtos margarina e creme vegetal são identificados nas suas embalagens. Nem o Ministério da Agricultura (que estabelece normas sobre margarinas), através da Portaria 372/97, nem a ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária), na Portaria 193, têm regras claras sobre o limite que separa margarina de creme vegetal. A associação Brasileira de Defesa dos Consumidores afirma que os próprios fabricantes rotulam os produtos ora como margarina, ora como creme vegetal. Contudo, é possível extrair da literatura específica que margarina é termo genérico para identificar gorduras alimentares de origem vegetal usadas em substituição da manteiga. No Brasil, a margarina é classificada como uma emulsão de água em óleos, produzida com uma grande variedade de gorduras vegetais (80%), geralmente misturadas com leite desnatado, sal e emulsionantes. Já o creme vegetal é feito apenas com gorduras vegetais, tem o teor de lipídios menor quando comparado à maioria das margarinas. No caso dos produtos BECEL é a própria instituição que admite que *“na composição da BECEL original e BECEL PRO ACTIV não há ingredientes de origem animal”*.

Por sua vez, o próprio fornecedor Perdigão Agroindustrial S/A, estabelecido em Salvador, conforme DANFE nº 35110, à fl. 350 dos autos, consigna para o produto “BECEL CR VEG ORIG C/S POT 24X250G”, com NCM 1517.10.00 (margarina) a carga tributária correspondente a 10% (Dec. 7799/2000). Enquanto para o produto “CLAYBOM MARG 60% POTE 24X250G NE”, NCM 1517.10.00, a carga tributária corresponde à alíquota de 7%. Assim, não resta dúvida de que o produto BECEL não se enquadra no benefício fiscal.

Relativamente ao vinho, com NCM 2204, o mesmo à época dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009 não se encontrava contemplado no regime de substituição tributária, cujo enquadramento só ocorreu com a alteração nº 126 do RICMS, com efeitos a partir de 01/01/2010, estando correta a exigência quanto a este produto.

Diante de tais considerações, remanesce o valor de R\$ 20.446,84, apurado quando da informação fiscal, conforme arquivo “Apuração Corrigida”, planilha “03.02.06”, da mídia de fl. 186 dos autos, para a terceira infração, após restabelecimento dos valores acima citados.

Quanto à sexta infração, na qual se exige o ICMS de R\$ 71.201,31 em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, o autuante, quando da sua informação fiscal, acatou parte das alegações de defesa, relativas às maçãs e peras, as quais eram à época isentas, sendo inclusas, indevidamente, no levantamento fiscal, o que resultou no valor remanescente do ICMS de R\$ 28.603,83. Quanto ao vinho, com NCM 22.04, eram tributados, conforme já aludido anteriormente, cujos valores foram restabelecidos, conforme apurou o autuante em sua informação fiscal, remanescendo o valor de R\$ 28.603,83 para esta infração, conforme arquivo “Apuração Corrigida”, planilha “02.01.03”, da mídia de fl. 186 dos autos.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício no sentido de modificar a Decisão recorrida, para restabelecer e julgar subsistente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$ 109.586,44, conforme mídia de fl. 186 dos autos, devendo homologar os valores recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo do entendimento apresentado pelo ilustre Conselheiro Relator, no tocante à infração 03.

O debate proposto em relação à referida infração 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 “NAN PRO Formula Infantil”, denominado pelo mesmo de “leite NAN”, 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 NAN” 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 um “composto alimentar”, 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”.

A 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 explica que os dois produtos em estudo se submetem a processo produtivo idêntico, com variação apenas quanto à adição de determinados ingredientes.

Em resposta aos argumentos postos em debate, a JJF 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 alimentar” não é o mesmo que “leite em pó”, a tese sustentada pela 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 alimentar” 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 alimentar” 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 alimentar” apresenta, inegavelmente, uma composição química praticamente idêntica ao “leite em pó”, o que torna plenamente razoável a tese sustentada pela Recorrente, de que sua mercadoria “leite NAN” 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 alimentar”.

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 JJF, e seguido pela ilustre Relatora, no sentido de que a tese sustentada pela 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 pela 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, conforme ACÓRDÃO JJF Nº 0034-03/13 proferido pela 3.^a Junta de Julgamento Fiscal. Segundo entendimento unânime dos Doutos Julgadores do referido Órgão, o produto intitulado "leite NAN", também tratado como "composto alimentar", 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 regulamente 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 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 NAN” comercializado ingredientes pela Recorrente é composto pelos mesmos 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 PARCIAL do Recurso Voluntário, a fim de reconhecer a improcedência da Infração 03.

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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232954.0007/11-9**, lavrado contra **MERCANTIL RODRIGUES COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$109.586,44**, acrescido das multas de 60% sobre R\$69.467,33 e 70% sobre R\$ 40.119,11, previstas no art. 42, incisos II, “a”; III e VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros – Álvaro Barreto Vieira, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva e Fernando Antonio Brito de Araújo.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – VOTO DIVERGENTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS