

**PROCESSO** - A. I. N° 206900.0075/12-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDOS** - NESTLÉ BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0062-01/13  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 06/02/2014

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0012-13/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE EXIBIÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO DIREITO AO CRÉDITO. Em face dos elementos apresentados pelo contribuinte, a autoridade autuante reconheceu ser indevido o lançamento. 2. BENEFÍCIOS FISCAIS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. LEITE EM PÓ. A legislação estadual prevê a redução da base de cálculo do imposto nas operações internas com “leite em pó”. A mercadoria objeto da autuação não é leite em pó – é um “composto lácteo” em cuja composição entra leite em pó, adicionado de outros ingredientes. Trata-se portanto de um produto em pó, que aos olhos do consumidor se assemelha ao leite em pó, tanto assim que, para evitar burla, os órgãos reguladores determinam que na embalagem conste a advertência de que não é leite em pó. Disposição legal acerca de exclusão tributária não admite interpretação analógica ou extensiva. Mantido o lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29.6.2012, em razão de três acusações. A imputação 1 é objeto do Recurso de Ofício, a imputação 2 foi reconhecida pelo contribuinte, deixando de ser objeto desta lide, e a imputação é objeto do Recurso Voluntário:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado em virtude da falta de exibição do documento comprobatório do direito ao crédito, relativamente ao mês de abril de 2009, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 71.028,12, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida de benefício de redução da base de cálculo, sendo lançado imposto no valor de R\$ 941.372,10, com multa de 60%.

O autuado, às fls. 44/66, informou ter efetuado o pagamento do débito do item 02, impugnando os demais.

Em relação à imputação explicou que o crédito decorreu majoritariamente da transferência de saldos credores de outros estabelecimentos da empresa situados neste Estado, com fundamento no art. 114-A do RICMS. Frisou que anexou Notas Fiscais para comprovar as transferências dos créditos, totalizando R\$ 70.950,09. Aduziu que, além disso, houve uma anulação de débito que havia sido registrado em duplicidade, no valor de R\$ 78,03.

Quanto ao item 3º, observou que a autuação diz respeito às operações internas com leite em pó Ideal “sachet” 50x200g. Alegou que o Fisco se valeu de informações constantes na embalagem do leite Ideal para tentar descharacterizá-lo como leite em pó, querendo fazer ver que o fato de constar na sua embalagem que o produto seria um “composto lácteo com óleo vegetal” seria suficiente para descharacterizá-lo como leite em pó e assim afastar a possibilidade de ser beneficiado pela redução da base de cálculo do ICMS. Sustenta que, de acordo com as características técnicas e nutricionais e, especialmente, sua destinação, o leite Ideal é leite em pó.

Comentou a regra do art. 87, XXI, do RICMS. Aduziu que, como não existe convênio que cuide dessa redução de base de cálculo, considera que o citado dispositivo regulamentar seria uma extensão do tratamento tributário dispensado aos produtos da cesta básica pelo Convênio ICMS 128/94.

Com relação ao leite Ideal, reiterou que a acusação fiscal tem como fundamento o fato de na embalagem do produto constar a informação de que se trata de um “composto lácteo” cujos ingredientes são leite em pó, ferro, vitaminas, soro de leite e óleo de soja vegetal, de modo que não seria leite em pó, não se aplicando por isso a redução da base de cálculo. Alega o autuado que, ao se apegar apenas às informações constantes na embalagem, a fiscalização considerou unicamente aspectos regulatórios do produto, sem atentar para a sua efetiva finalidade e utilização pelo consumidor.

Diisse que a Nestlé possui várias marcas de leite em pó, mas, após diversos estudos mercadológicos, a empresa chegou à conclusão de que aqueles produtos não eram economicamente acessíveis aos consumidores de classes sociais mais baixas, devido aos preços, e por conta disso buscou desenvolver uma nova marca de leite em pó que pudesse atingir o mercado consumidor de baixa renda, e criou leite em pó de marca Ideal. Nesse sentido, procedeu à regionalização de suas atividades, para atender aos consumidores das regiões Norte e Nordeste, por perceber que as marcas já existentes no mercado não eram economicamente acessíveis aos consumidores de determinadas classes sociais daquelas regiões. Aduz que o leite Ideal é mais barato, tendo sido realizados estudos para que esse novo leite contasse com ingredientes que pudessem suprir eventuais deficiências alimentícias. Explica que o leite Ideal tem como público-alvo consumidores das classes C, D e E.

Quanto à acusação de o leite Ideal ser um “composto lácteo”, contendo não só leite integral, como também outros ingredientes, o autuado sustenta que se trata de leite em pó, a despeito da adição de outros ingredientes na sua “receita”. Alega que 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, emanada do MAPA, de acordo com o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de produtos de origem animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691/52. Alega que esse regulamento não faz qualquer menção a “composto lácteo”, porque composto lácteo não é um tipo próprio de derivado de leite, pois se trata de um leite em pó, já que é originado do mesmo processo de produção. Observa que as características do produto que se pode entender por “composto lácteo” são objeto da IN 28/07 do MAPA, de modo que 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.

Seguem-se explicações acerca do processo de industrialização do leite Ideal. Diz que, atendendo à referida IN 28/07 e à Lei 8.078/90, que regulamenta o Código de Defesa do Consumidor, no rótulo do “composto lácteo” deve constar que esse produto não é leite em pó, de modo a informar ao consumidor que aquele produto tem composição de ingredientes e nutrientes diversa da do leite em pó puro, mas isso não significa que o “composto lácteo” seja outro tipo de derivado de leite, pois, ao contrário, a forma de produção do “composto lácteo” é idêntica à do “leite em pó”, com a diferença de que é adicionado de outros ingredientes, mas esses ingredientes não tiram do produto a sua característica essencial – ser leite em pó.

Falou de outros aspectos técnicos e da destinação do leite Ideal. Trouxe à baila 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, no qual é demonstrado o modo como se dá a fabricação do leite Ideal e suas características principais. Argumenta que, de acordo com o aludido parecer, o leite Ideal é leite em pó suplementado, derivado essencialmente do leite de vaca, e visa suprir as necessidades nutricionais dos consumidores.

Quanto à regra que cuida da redução da base de cálculo para os leites em pó, o autuado considera que a legislação baiana não se fiou pelo mesmo critério da legislação regulatória. A seu ver, dado que o leite Ideal é leite em pó, por mais que, em virtude de questões regulatórias, tenha outra denominação, o entendimento do fisco é ilegítimo e incorreto ao considerar que esse produto não estaria abrangido pela redução da base de cálculo do ICMS. Diz que uma das circunstâncias que tornou atrativo o desenvolvimento desse tipo de leite foi justamente a desoneração tributária do leite em pó prevista na legislação do Estado da Bahia, sendo a redução do ICMS elemento essencial para a manutenção do baixo preço do leite Ideal, pois não faria o menor sentido desenvolver um leite em pó que pudesse ser produzido com custo mais baixo mediante adição de soro de leite e óleo vegetal, se a tributação fosse extremamente mais alta, de modo que fazer que o leite Ideal seja tributado à alíquota de 17% implica aumento significativo de seu preço, tornando-o produto dispensável, já que passará a concorrer com, por exemplo, o próprio leite Molicó.

Argumentou que a regra que trata da redução da base de cálculo não faz qualquer distinção que diga respeito às características do leite em pó, ou seja, o benefício não se destina a um tipo de leite em pó, mas ao leite em pó em geral. Frisa que a questão consiste em desonerar um produto que é essencial para a alimentação e para o desenvolvimento humano, a fim de barateá-lo, não havendo motivos para que o leite Ideal, que tem a mesma finalidade comercial que o leite em pó, não se submeta ao mesmo tratamento tributário do leite em pó, especialmente em se considerando que o leite Ideal se destina a consumidores de menor poder aquisitivo.

Observou que não pretende a extensão do benefício para o leite Ideal, o que busca é interpretar corretamente a norma, para aplicá-la conforme a intenção do legislador. Frisa que, aos olhos e anseios dos consumidores, o leite Ideal é leite em pó, e portanto não há motivos ou fundamentos jurídicos ou lógicos para se interpretar restritivamente a norma contida no art. 87, XXI, do RICMS, de forma a excluir o leite Ideal do benefício, pois esse produto é leite em pó, a despeito de sua denominação para fins regulatórios.

Destacou a essencialidade do leite Ideal. Apela para a interpretação da regra da redução da base de cálculo conforme o princípio constitucional da seletividade.

Concluiu pedindo que fossem declarados improcedentes os itens 1º e 3º do Auto de Infração, requerendo que as intimações sejam encaminhadas para o escritório de advocacia no endereço que indica (fl. 66).

Um dos fiscais autuantes prestou informação às fls. 139/145) assinalando que, no tocante ao item 1º, foi solicitada a apresentação dos documentos comprobatórios do crédito escriturado, mas somente em “recurso” interposto foi que o autuado apresentou os documentos, opindnado então no sentido do acatamento das razões da defesa, anulando-se o lançamento relativamente a este item, e contestou as alegações impugnatórias quanto ao item 03, mantendo a autuação quanto ao item 02, reconhecido pelo contribuinte, e quanto ao item 03.

Dada ciência do teor da informação ao contribuinte, este se manifestou (fls. 161/164) dizendo que os termos do art. 676 do Decreto 30.691/52 são diversos daqueles apresentados na informação fiscal, pois o que o referido dispositivo prevê é a proibição de que os compostos lácteos recebam denominação que indique ou dê impressão de se tratar de leite especialmente destinado à dietética infantil, ou seja, aquela norma estabelece que a adição de ingredientes lácteos e não lácteos ao leite resulta em um tipo de leite em pó, o qual não pode ser comercializado como se fosse específico para alimentação infantil, e, por conseguinte, o referido decreto em nenhum

momento ratificaria a acusação de que o leite Ideal não seria um tipo de leite em pó, pois apenas determina que os produtos tais como o leite Ideal não podem ser tratados como sendo produtos exclusivamente destinados à alimentação infantil. Considera que a fiscalização se ampara em normas de natureza regulatória e de direito do consumidor para tentar justificar a acusação de que o leite Ideal não seria leite em pó. Aduz que o Decreto nº 30.691/52 traz normas que buscam a proteção do consumidor, tal como a IN 28/07, de modo que essas normas buscam assegurar que o consumidor seja informado que o composto lácteo contém outros ingredientes além do leite integral, justamente para saber qual o tipo de leite que está adquirindo. Conclui pontuando 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, mas isto não significa que o “composto lácteo” seja um tipo de derivado de leite diferente do leite em pó, haja vista que o modo de produção do composto lácteo é idêntico ao do leite em pó, com a diferença de que outros ingredientes são adicionados à sua “receita”, mas esses ingredientes não tiram do produto a sua característica essencial – ser um leite em pó –, e por conseguinte faz jus à redução da base de cálculo do ICMS. Ratifica os termos da defesa e o pedido nela formulado.

Um dos fiscais autuantes teve vista dos autos e não se manifestou (fl. 169).

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

**VOTO**

*Este Auto de Infração compõe-se de 3 lançamentos. Foram impugnados apenas os itens 1º e 3º.*

*No caso do 1º item, em face dos elementos apresentados, um dos fiscais autuantes, na informação, reconheceu que a imputação foi elidida e propôs a anulação do lançamento. Acato a sugestão da autoridade autuante.*

*No tocante ao item 3º, a solução é simples. O art. 87, XXI, do RICMS então vigente previa a redução da base de cálculo do imposto nas operações internas com “leite em pó”. A mercadoria objeto da autuação não é leite em pó – é um “composto lácteo” em cuja composição entra leite em pó, com outros ingredientes. Trata-se portanto de um produto em pó, que aos olhos do consumidor se assemelha ao leite em pó, tanto assim que, para evitar burla, os órgãos reguladores determinam que na embalagem conste a advertência de que não é leite em pó.*

*O preceito regulamentar em exame veicula uma exclusão tributária. Esse tipo de regra não admite interpretação analógica ou extensiva. O benefício diz respeito unicamente a leite em pó. Como o composto lácteo em questão é um produto obtido com vários ingredientes – leite em pó, soro de leite, óleo de soja, ferro, vitaminas – é evidente que não se subsume à previsão do supracitado dispositivo regulamentar.*

*Mantenho o lançamento do item 3º.*

*O autuado requer que as intimações sejam encaminhadas para o escritório de advocacia no endereço que indica à fl. 66. Não custa nada atender a essa solicitação. No entanto, o não atendimento a esse pedido não prejudicará a validade da intimação, desde que feita em consonância com a orientação do art. 108 do RPAF.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologadas as quantias já pagas.*

A Junta recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 191 a 219, reiterando as alegações defensivas iniciais quanto à imputação 03, e citando a existência de Parecer técnico solicitado pela empresa Nestlé ao Instituto Nacional de Tecnologia - INT do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação, do que resultou o Relatório Técnico nº 0001.277/12, emitido em 17/12/2012 pela Divisão de Engenharia de Avaliações - DIAV do INT.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena de Mendonça Cruz, emitiu Parecer às fls. 243 a 245 opinando no sentido do Improvimento do Recurso Voluntário interposto, aduzindo que as razões recursais trazem os mesmos argumentos já apreciados pela JJF, que decidiu acertadamente baseando-se no artigo 87, XXI, do RICMS/BA/97. Afirma que a definição de leite em pó encontra-se na Lei nº 30.691 e na Portaria 369/97 do Ministério da Agricultura e do Abastecimento, e que o composto lácteo está definido na Instrução Normativa 28/07. Que o

produto objeto da autuação é um composto lácteo com óleo vegetal que contém soro de leite, mas que leite não pode ser confundido. Que a IN 28/07 determina, inclusive, que no rótulo do produto deve constar a expressão “este produto não é leite em pó”. Que o benefício fiscal deve ser aplicada restritivamente, nos termos do artigo 111 do CTN, e o tratamento tributário previsto no artigo 87, XXI, do RICMS/BA/97, concede tratamento tributário diferenciado ao leite em pó, e tal tratamento não pode ser ampliado para o composto lácteo.

Em sede de sustentação oral na sessão de julgamento em segunda instância administrativa, o Advogado do contribuinte reiterou o termos do Recurso Voluntário, aduzindo que hoje, no mercado, não existe leite em pó "puro". Citou a IN de 2007, que criou a expressão "composto lácteo". Afirmou que o Recurso Voluntário trouxe fato novo, que é o Relatório Técnico nº 0001.277/12, emitido em 17/12/2012 pela Divisão de Engenharia de Avaliações - DIAV do INT.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário.

O Recurso de Ofício refere-se ao item 1, cujo débito originariamente lançado foi constatado como indevido pelo autuante, à vista dos documentos apresentados pelo contribuinte, ainda em sede de instrução processual. Diante da comprovação apresentada, descabe a cobrança, tal como apreciado no voto da JJF, pelo que voto no sentido do Improvimento do Recurso de Ofício.

Em relação ao objeto do Recurso Voluntário, o tema já foi apreciado, inclusive, por esta 3<sup>a</sup> CJF, em processo com imputação idêntica, relativamente ao mesmo sujeito passivo. Igualmente não merece reparo a decisão recorrida.

Ressalto o teor da Portaria nº 369/97, do Ministério da Agricultura e Abastecimento, que em seu Anexo "Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Leite em Pó", anexado pelos autuantes às fls. 147 a 151, no seu item 2.1. descreve o que é o produto "leite em pó".

Assinalo que o Parecer do INT, trazido pelo recorrente, em nada altera o fato de que o produto que a empresa autuada denomina de "leite em pó Ideal" não é leite em pó.

A redução de base de cálculo é benefício fiscal, pelo que a interpretação de seu teor é restrita, literal, não admitindo extensão interpretativa.

Assinalo que embora o RICMS/BA/2012, que entrou em vigência posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, tenha incluído no rol dos produtos objeto do benefício fiscal os compostos lácteos, esta nova redação não pode ser aplicada retroativamente.

Por concordar integralmente com o posicionamento exposto no Acórdão CJF nº 0289-13/13, desta 3<sup>a</sup> CJF, transcrevo o didático voto do ilustre Conselheiro Relator Valtércio Serpa Júnior, que então corroborou o entendimento adotado pela JJF, naquela lide:

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 PROVADO. Decisão por maioria.

## *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 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.

Analizando 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 nº 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 substancia(s) alimentícia(s) láctea(s) (2) ou não-láctea(s) (3), ou ambas (4), adicionado ou não de produto(s) ou substancias 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, açucares, 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.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/equilibrioesaude/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 abstendo 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” “água desodorante” 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.

Pelo dito, igualmente voto no sentido do NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, restando assim NÃO PROVIDOS ambos os Recursos, para que seja mantida a decisão de base que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor histórico de ICMS de R\$946.799,68, devendo ser homologadas as quantias já pagas de fls. 170/171.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)**

Em que pese o brilhantismo do voto da Ilustre Relatora, peço vênia para divergir quanto à 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 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 constante 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”.

Ademais, o parecer do Instituto Nacional de Tecnologia apresentado pelo recorrente, assevera que o produto leite ideal (composto lácteo) tem o mesmo processo industrial que o leite em pó e que todos os leites em pó do mercado são enriquecidos com alguns ingredientes. Destarte, leite em pó sem acréscimo qualquer outro ingrediente, não existe no mercado.

O “composto lácteo” e o leite em pó têm a mesma finalidade e a mesma aparência, além disso o “composto lácteo” tem, no mínimo, 51% de leite em pó em sua constituição, conforme notícia veiculada no Jornal Folha de São Paulo (<http://www1.folha.uol.com.br/equilibrioesaude/1154020-procon-investiga-composto-lacteo-da-nestle-que-tem-cara-de-leite-e-deixa-pais-confusos.shtml>). Logo, há de se observar que a informação constante no rótulo tem fins exclusivamente de esclarecimento ao consumidor, e não deve interferir na interpretação da norma tributária.

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

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

*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 transscrito, 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.*

Ademais, houve uma alteração legislativa no RICMS/2012-BA, e desde agosto de 2013 é reconhecida a redução da base de cálculo também para o composto lácteo.

Destarte, conforme preceitua o art. 106 do CTN, deve ser feita uma aplicação retroativa da norma que alterou o regulamento, seja porque é uma norma meramente interpretativa (inciso I), seja porque é uma norma que deixou de definir uma conduta como infração (inciso II), no momento em que passou a admitir a conduta de aplicação da redução de base de cálculo ao composto lácteo como legal, e não mais passível de penalidade.

Face ao exposto, entendo que deve ser reconhecida a redução de base de cálculo para os produtos que são enquadrados no conceito de “composto lácteo”, tais como o leite “nestogeno”, “nan”, “nan 1”, “nan 2” e “ideal”.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida, 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”.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em 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 **206900.0075/12-2**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$946.799,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologadas as quantias já pagas.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Valtércio Serpa Júnior e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, José Antonio Marques Ribeiro e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de janeiro de 2014.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

MARIA JOSÉ RAMOS COLEHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS