

PROCESSO - A. I. N° 298958.0003/13-2
RECORRENTE - SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0002-04/14
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 04/07/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0141-11/14

EMENTA: ICMS. 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 imputação 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, não sendo possível aplicar a redução da base de cálculo prevista na redação então vigente do inciso XXI do artigo 87 do RICMS/BA/97. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes de Recurso Voluntário, em razão da Decisão proferida pela 4ª JJF, constante no Acórdão nº 0002-04/14, que concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração epigrafado, lavrado em 27/06/2013, sendo objeto do recurso a infração 2, conforme abaixo:

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menos ICMS de R\$10.971,65 em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Período: janeiro 2008 a dezembro 2009.

Após análise dos argumentos delineados pelo Autuado e pelo fiscal Autuante, a 4ª JJF proferiu a Decisão unânime, transcrita abaixo (fls. 285/289):

Em face da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos e ser desnecessária em vista de outras provas produzidas, com fundamento no art. 147, II, “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, indefiro o pedido de perícia formulado pela defesa.

Das duas infrações que contém este auto, o valor relativo à infração 01 foi expressamente reconhecido devido e, por não haver lide, não terá o mérito apreciado.

Infração procedente.

A infração 02 se refere a exigência fiscal por recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Das mercadorias constantes no demonstrativo que suporta a infração (fls. 30-43) há protesto apenas quanto ao “creme vegetal” que o autuado diz ser margarina indevidamente cadastrada como “creme vegetal” e “Leite em Pó” que o autuante diz ser “composto lácteo” não alcançado pela normativa que concede o benefício fiscal de redução de base de cálculo nas operações internas com leite em pó.

Por verificar “in loco” que, de fato, o primeiro item contestado é margarina (mercadoria com carga tributária reduzida pelo Dec. 7.284/97), corretamente o autuante acolheu o argumento defensivo e o retirou da autuação, conforme demonstrativo refeito de fls. 85-93, não mais havendo questão quanto a este item.

Quanto ao leite em pó autuado (LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS, LEITE EM PÓ NINHO,+ 1, LEITE EM PÓ NINHO + 3, LEITE EM PÓ NINHO + 6, LEITE EM PÓ MOLICO ACTICOL, LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS e LEITE EM PÓ CRESCIMENTO PREBIO), por identificá-lo como “composto lácteo”, o fisco

entende que o autuado teria aplicado indevidamente a redução de base de cálculo de ICMS prevista na legislação do Estado da Bahia para leite em pó.

Por essa razão, a fiscalização afirma que o autuado teria deixado de recolher integralmente o ICMS devido nessas operações, haja vista que as teria tributado mediante carga tributária reduzida e equivalente à alíquota de 7% – em decorrência da aplicação da redução de base de cálculo de 58,825%, quando deveria ter utilizado a alíquota regular de 17%.

Por sua vez, o sujeito passivo defende o direito à redução da base de cálculo prevista no art. 87, XXI do RICMS-BA, pois, conforme descrito nas notas fiscais de aquisição que acosta às fls. 68-73, trazendo as NCM's 19011010 e 04022120, sustenta que o produto em questão é LEITE EM PÓ.

Portanto, superada as demais questões, a discussão processual se atém ao fato de os itens citados serem ou não leite em pó e, consequentemente, estarem ou não aptos ao gozo do benefício fiscal da redução de base de cálculo prevista na legislação baiana.

Com relação ao argumento defensivo de que não há balizamento legal quanto à exclusão de qualquer leite em pó do benefício fiscal previsto no art. 87, XXI, do RICMS/BA, repito, a celeuma se dá quanto a as mercadorias autuadas serem ou não leite em pó.

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

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

XXI - das operações internas com leite em pó em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento).

Entretanto, para superar a questão, resta saber se as mercadorias objeto da autuação são ou não as definidas na legislação para gozo do benefício fiscal.

Sobre este aspecto (atendendo a prescrição normativa contida na Instrução Normativa 28/07 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) assume especial relevância a indicação nos rótulos (fls. 94-96) de que os produtos objeto da autuação não são LEITE EM PÓ, mas “composto lácteo”.

Pois bem, no direito existem diversas formas de interpretações do conteúdo da lei. Diversas são as classificações apresentados pelos doutrinadores, não cabendo, no presente voto, maiores ilações sobre o tema. Entretanto, por se tratar de benefício fiscal na forma de isenção parcial, tenho que a interpretação da citada norma deve se dar de modo restritivo, conforme prevê o artigo 111 do Código Tributário Nacional, abaixo transscrito:

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.

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

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

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

A propósito, mesmo que equivocadamente classificado com NCM de leite em pó (1901.10.10) a NF de fl. 69 trazida aos autos pelo Impugnante indica os produtos NESTOGENO PLUS Fórmula Infantil e MUCILON Lácteo 5 Cereais que, definitivamente, não são leite em pó.

Ora, se o próprio fabricante declara que os produtos objeto da autuação não são leite em pó, razão não há na alegação defensiva, mesmo que, equivocadamente, em alguns casos, o fabricante fornecedor tenha apostado NCM de leite em pó para “composto lácteo”.

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

Quanto ao fato de que através do Decreto 14.681 de 30/07/2013 o produto “composto lácteo” passou também a gozar do benefício fiscal de redução de base de cálculo do ICMS previsto para o leite em pó nas operações internas, friso que não alcança os fatos geradores deste AI que se reportam ao período janeiro 2008 a dezembro 2009.

Pelo acima exposto, acolhendo o demonstrativo refeito às fls. 85-93 para a infração 02, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, cujo demonstrativo de débito da infração 02, é o seguinte:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO					
Data Ocorr	Data vencto	Base Cálculo	Alíq. %	Multa %	ICMS devido
<i>Infração 02</i>					
31/01/2008	09/02/2008	843,82	17	60	143,45
28/02/2008	09/03/2008	693,24	17	60	117,85
31/03/2008	09/04/2008	1.087,24	17	60	184,83
30/04/2008	09/05/2008	897,00	17	60	152,49
31/05/2008	09/06/2008	624,29	17	60	106,13
30/06/2008	09/07/2008	708,24	17	60	120,4
31/07/2008	09/08/2008	662,06	17	60	112,55
31/08/2008	09/09/2008	679,94	17	60	115,59
30/09/2008	09/10/2008	577,47	17	60	98,17
31/10/2008	09/11/2008	745,12	17	60	126,67
30/11/2008	09/12/2008	531,76	17	60	90,4
31/12/2008	09/01/2009	466,12	17	60	79,24
31/01/2009	09/02/2009	802,59	17	60	136,44
28/02/2009	09/03/2009	243,18	17	60	41,34
31/03/2009	09/04/2009	871,59	17	60	148,17
30/04/2009	09/05/2009	767,12	17	60	130,41
31/05/2009	09/06/2009	1.290,53	17	60	219,39
30/06/2009	09/07/2009	784,18	17	60	133,31
31/07/2009	09/08/2009	1.202,29	17	60	204,39
31/08/2009	09/09/2009	1.226,18	17	60	208,45
30/09/2009	09/10/2009	1.320,35	17	60	224,46
31/10/2009	09/11/2009	1.417,41	17	60	240,96
30/11/2009	09/12/2009	1.358,88	17	60	231,01
31/12/2009	09/01/2010	1.209,53	17	60	205,62
<i>Total da infração</i>					<i>3.571,72</i>

Consta às fls. 140 a 142, que houve pagamento, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância interpõe o Autuado Recurso Voluntário, às fls. 163/167, com o propósito de modificar o acórdão guerreado.

Restringe seus argumentos recursivos ao item leite em pó, mantido pela JJF.

Questiona a afirmação do autuante de que as mercadorias adquiridas seriam “composto lácteo” e não “leite em pó” e que por isso não fariam jus a redução da base de cálculo de 58,825%, haja vista que as notas fiscais de aquisições acostadas nos autos, referem-se a aquisição de Leite em Pó, com NCM’s. 19011010 e 04022120.

Ressalta que, caso o legislador quisesse excluir especificamente algum tipo de leite em pó, usaria uma redação excluente, devendo constar que aquela redução seria para “LEITE EM PÓ EXCETO...”.

Argui que a legislação ao reduzir a base de cálculo para as operações internas com leite em pó, não faz ressalva, logo, não há balizamento legal quanto a exclusão de leite em pó A ou leite em pó B, transcrevendo o artigo 87, inciso XXI do RICMS/1997.

Requer o reexame dos documentos acostado aos autos para atestar que as mercadorias adquiridas foram “LEITE EM PÓ” com os NCM’s. 19011010 e 04022120, pelo que considera todos os produtos contemplados pela redução da base de cálculo utilizada.

Alega que o julgado recorrido utiliza legislação estranha à matéria, comprovando que não há nenhum respaldo legal no âmbito da legislação reguladora do ICMS para impedir tal redução.

Colaciona aos autos o Parecer nº 022990/2012 da GECOT/DITRI, por entender corroborar com seus argumentos de que o leite em pó que possui as classificações dos NCM’s contidos nos tópicos

anterior, sofrem a redução tributária contidas no artigo 87, inciso XXI e XXXV do RICMS, bastando que se trate de lei em pó.

VOTO VENCIDO

Inicialmente cumpre ressaltar que o Recurso Voluntário se restringe a interpretação da norma de redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI, do RICMS, se aplicável ou não às mercadorias autuadas.

O autuante entende que as mercadorias seriam composto lácteo e não “leite em pó”, razão pela qual afastou a possibilidade de serem beneficiadas pela redução da base de cálculo de ICMS.

No meu ver, com base nas suas características técnicas, nutricionais e, especialmente, na sua destinação, restou demonstrado que as mercadorias LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS, LEITE EM PÓ NINHO + 1, LEITE EM PÓ NINHO + 3, LEITE EM PÓ NINHO + 6, LEITE EM PÓ MOLICO ACTICOL, LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS e LEITE EM PÓ CRESCIMENTO PREBIO, são leite em pó, motivo pelo qual fazem jus à redução da base de cálculo em questão.

O fato de constar nas embalagens a expressão “não é leite em pó”, não é suficiente para manter a infração pois refere-se apenas a aspectos regulatórios do produto, e não consideram a finalidade e utilização pelo consumidor final.

Neste diapasão, é imperioso destacar que benefício fiscal na forma de isenção parcial, conforme pacificado pelo STF, deve se dar de modo restritivo, consoante art. 111 do CTN, entretanto enquadrar as mercadorias autuadas no conceito de leite em pó, garantindo a redução de base de cálculo prevista no art. 87, XXI, do RICMS, não decorre de interpretação extensiva ou ampliativa, como entendeu a primeira instância, e sim de uma interpretação razoável da referida norma.

Isso porque, a forma de produção do “composto lácteo” é idêntica a do “leite em pó”, com a diferença de que é adicionado de outros ingredientes. Esses ingredientes, contudo, não retiram do produto a sua característica essencial: ser um leite em pó o qual, portanto, faz jus à redução de base de cálculo prevista na legislação estadual.

Insta pontuar que o conceito de composto lácteo 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 autuados.

Permito-me transcrever parte do voto divergente do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza, constante no Acórdão CJF nº 0289-13/13, haja vista que comungo do entendimento ali colocado referente ao “leite ideal” para fins de aplicação da redução de base de cálculo, sendo aplicada àquelas considerações às mercadorias aqui autuadas.

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

De início, convém pontuar que, a partir dos elementos constantes nos autos, restou plenamente evidenciado que a conceituação de “composto lácteo” prevista na Instrução Normativa MAPA 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 extractivos 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 susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.

Com isso, demonstra-se, sem sombra de 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 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 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 eqüidade. 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, 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 a infração 2 deve ser reduzida para que se declare a improcedência dos fatos geradores referentes aos produtos LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS, LEITE EM PÓ NINHO + 1, LEITE EM PÓ NINHO + 3, LEITE EM PÓ NINHO + 6, LEITE EM PÓ MOLICO ACTICOL, LEITE EM PÓ MOLICO ACTFIBRAS e LEITE EM PÓ CRESCIMENTO PREBIO.

VOTO VENCEDOR

Data maxima venia, divirjo do entendimento esposado pela ilustre Conselheira Relatora.

Em relação ao objeto do Recurso Voluntário, o tema já foi, inclusive, apreciado pela segunda instância de julgamento deste contencioso.

Observo 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", no seu item 2.1. descreve o que é o produto "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, da 3ª 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 PROVIDO. 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, 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 substâncias alimentícia(s) láctea(s) ou não láctea(s) ou ambas permitida(s) no presente Regulamento, apta(s) para alimentação humana, mediante processo tecnologicamente adequado.

Os ingredientes lácteos devem representar no mínimo 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes (obrigatórios ou matéria-prima) do produto”.

Ou seja: O “composto lácteo” é uma mistura de ingredientes, inclusive leite em pequena proporção, com outros, inclusive gordura, 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.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 "suicos" 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 "suicos" à base de "leite de soja" não se enquadram no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004. **DISPOSITIVOS LEGAIS:** Lei nº 1.283, de 1950, arts. 1º e 2º, alínea "c"; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XI; Decreto nº 7.660, de 2011, Capítulo 4; IN Mapa nº 16, de 2005; IN Mapa nº 28, de 2007.

CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal
p/Delegação de Competência

Logo, tal entendimento vai ao encontro deste ora esposado guardadas as devidas proporções, pois o que mais interessa, é a sedimentação da idéia de que o entendimento conceitual deve ser restrito, e não amplo, como pretende a Requerente.

Outra menção, no mesmo sentido da existência de diferenciação entre "leite em pó" e "composto lácteo", pode ser observado no site <http://compostolacteo.com/start/main/>

Por último, como o nome já bem afirma, se o composto é "lácteo", isso significa que ele é derivado do leite. Em bom português, sendo derivado do leite, logicamente leite ele não é. A questão parece, pois, cristalina, e indiscutível.

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

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

Há de se questionar se, contrariamente ao aqui ora discutido, a legislação estadual estabelecesse uma alíquota mais gravosa para o leite em pó, se o entendimento do recorrente seria o mesmo, ou seria adaptado à nova situação, a exemplo daqueles produtos que tiveram alíquotas maiores adotadas pela legislação estadual como perfumes, o que ensejou o aparecimento das "deo colônias" "água desodorantes" e produtos afins que no entendimento das empresas eram produtos diferentes dos perfumes, apesar de similares ou derivados, até mesmo pelo fato do Dicionário Aurélio, em sua versão eletrônica, definir a expressão "derivada" como "Quím.

Diz-se de substância, composto ou estrutura, que se considera proveniente de outra, mediante uma ou mais modificações nesta, mesmo que tais modificações não sejam exequíveis na prática". Tal conceito, sepulta, pois, a discussão.

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

Por tudo quanto exposto, voto no sentido do NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298958.0003/13-2**, lavrado contra **SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.785,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Alessandra Brandão Barbosa e Rosany Nunes de Mello Nascimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - RELATORA/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS