

PROCESSO	- A. I. Nº 269358.0035/15-7
RECORRENTE	- NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0078-05/16
ORIGEM	- IFEP - DAT/SUL
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 12/08/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0146-11/16

**EMENTA:** ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. DESENVOLVE. RECOLHIMENTO A MENOS DA PARCELA NÃO INCENTIVADA. Recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude das parcelas não sujeitas à dilação de prazo. O Estabelecimento remeteu matérias-primas para industrialização e excluiu os valores adicionados nessas operações em montantes inferiores aos devidos no cálculo do citado incentivo fiscal, uma vez que configuram débitos não vinculados ao Projeto (DNVP), conforme determinado na Instrução Normativa nº 27/09, Item 2.1.31. A jurisprudência deste CONSEF possui julgados reiterados consagrando o entendimento de que o produto composto lácteo não foi contemplado pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 268, Inciso XXV, do RICMS/2012. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige ICMS no valor histórico de R\$1.119.224,19 em razão da seguinte irregularidade:

*"Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. O Estabelecimento remeteu matérias-primas para industrialização e excluiu os valores adicionados nessas operações em montantes inferiores aos devidos no cálculo do citado incentivo fiscal, uma vez que configuram Débitos Não Vinculados ao Projeto (DNVP), conforme determinado na Instrução Normativa nº 27/09, Item 2.1.31. Instrui o lançamento o Demonstrativo Anexo 1, que discrimina as operações indicativas do valor agregado na industrialização por encomenda, registradas na EFD sob o CFOP 1124 e o Demonstrativo Anexo 2 que apresenta o cálculo correto do valor do Incentivo Fiscal DESENVOLVE e apresenta as diferenças de ICMS sem incentivo a recolher, além das planilhas de cálculo do incentivo apresentadas pelo Estabelecimento como fundamento dos valores por ele deduzidos". Multa de 60% - Art. 42, II, "f".*

Em Primeira Instância, os Ilustres Julgadores da 5ª JJF concluíram pela Procedência da atuação fiscal em razão do seguinte:

*O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz a acusação de que o sujeito passivo recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Acusa o autuante que o Estabelecimento remeteu matérias-primas para industrialização e excluiu os valores adicionados nessas operações em montantes inferiores aos devidos no cálculo do citado incentivo fiscal, uma vez que configuram Débitos Não Vinculados ao Projeto (DNVP), conforme determinado na Instrução Normativa nº 27/09, Item 2.1.31.*

*O sujeito passivo argui, em sua sustentação oral, a necessidade de diligência para esclarecer as questões suscitadas na defesa, ou seja, a alíquota média e o fato de o estabelecimento industrializador da encomenda ser do mesmo grupo. Quanto ao primeiro item não identifico tal necessidade, na medida em que, apesar de ser ônus do sujeito passivo, o mesmo não trouxe qualquer elemento que demonstre a aplicação de alíquota distinta da de 17%, a justificar o cálculo de uma alíquota média, conforme alega o autuante. No que alude à segunda arguição, entendo não caber melhor sorte ao impugnante, conforme será melhor alinhado no exame do mérito, pois a própria defesa e a legislação, que regula a matéria, esclarecem de forma satisfatória a questão em lide.*

Quanto à arguição de que os autuantes em seus cálculos aplicaram a alíquota de 17% e não a alíquota média ponderada prevista no Item 6 da IN nº 27/2009, em consonância com o que alinha a informação fiscal, entendo que não cabe tal alegação, na medida em que todos os produtos elencados no Demonstrativo Anexo I (Demonstrativo das Operações Indicativas do Valor Agregado em Industrialização por Encomenda) fls. 07/22, no período considerado, é 17%, não cabendo o cálculo da alíquota média ponderada (AMP), uma vez que o valor dela é, necessariamente 17%.

Cabe destaque às observações contidas na informação fiscal de que: "... a única dúvida que poderia remanescer quanto a isso, diz respeito ao produto IDEAL LEITE EM PÓ REFORMULAÇÃO (código 1-43392559) cuja carga tributária era considerada erroneamente pelo Estabelecimento em 7% até 31/07/2013, quando o correto seria 17%. Tal fato foi, inclusive, objeto do Auto de nº 269197.0004/14-4, julgado procedente pelo CONSEF, conforme Acórdãos JJF nº 0268-01/14 e CJF nº 0132-11/15. Diz que esta matéria, aliás, encontra-se pacificada no CONSEF, porquanto, em julgados reiterados foi o produto COMPOSTO LÁCTEO excluído do benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 268, Inciso XXV, do RICMS/2012 até 31/07/2013 (é ver os Acórdãos JJF nº 0132-02/15 e 0112-05/15 confirmados pelos Acórdãos CJF nº 0347-11/15 e 0408-12/15)."

Os cálculos e alíquotas aplicadas pelos autuantes estão corretos, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 27/2009, Itens 2.1.31 e item 6.

Relata e sustenta o impugnante que: "o estabelecimento em Itabuna adquire leite in natura e demais insumos dos fornecedores locais e remete à DPAM para industrialização sob encomenda. Os produtos derivados do leite processados pela DPAM são retornados para o autuado, que os vende para terceiros ou transfere para outros estabelecimentos seus localizados em outros Estados.

Ao contrário do que alega a Fiscalização no Auto de Infração, a industrialização dos produtos produzidos pela Requerente não é propriamente realizada "por um terceiro". Embora seja uma pessoa jurídica distinta, a DPAM, em termos práticos, nada mais é do que uma divisão industrial da própria Requerente, responsável justamente por transformar o leite in natura em produtos industrializados derivados de leite. Além disso, aborda que a industrialização se dá sob encomenda, a qual fornece todas as matérias-primas e o know-how utilizados no processo produtivo."

O exame da exposição do autuado, em sua peça defensiva, não deixa dúvidas do acerto da fiscalização em excluir do benefício do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, incentivo das atividades industriais praticadas pelo Estabelecimento industrial habilitado, o valor acrescido decorre de atividade industrial realizada por encomenda a terceiros, conforme disposto na Lei nº 7.980/2001, Decreto nº 8.205/2002 e IN SAT nº 27/2009.

A operação de industrialização, efetuada em outro estabelecimento, é confirmada pelo sujeito passivo quando alinha que: "... era responsável pela entrada da matéria-prima e pela saída do produto industrializado, ao passo que parte da atividade de industrialização passou a ser realizada pela DPAM, sob encomenda da Requerente."

Verifico, portanto, que o DESENVOLVE não contempla como incentivo os produtos alvo de industrialização em outros estabelecimentos que não aqueles consignados especificamente pelo programa através de atos normativos, não havendo como acolher a arguição do sujeito passivo de que tem o direito ao incentivo fiscal sobre industrialização realizada por outro Estabelecimento ainda que pertencente ao mesmo grupo empresarial, violando diretamente o disposto na IN SAT nº 27/2009 e em observância ao disposto no art. 111 do CTN que determina a interpretação restritiva do benefício fiscal.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Alega que o Fisco deixou de observar a metodologia prevista na Instrução Normativa da Superintendência de Administração Tributária ("SAT") nº 27, de 2.6.2009 ("IN SAT 27/09"), a qual determina a aplicação da alíquota média ponderada para calcular o montante do débito decorrente das operações que não poderiam ser incluídas no programa do DESENVOLVE, o que significa que a Fiscalização aplicou indevidamente a alíquota de 17% nas operações que são objeto do Auto de Infração em questão, no qual vem a discordar da cobrança em questão, já que existe evidente cobrança indevida a maior de ICMS no Auto de Infração.

Explica que com base na acusação de que determinadas operações promovidas entre abril a julho de 2013, decorrente de suposta industrialização realizada por terceiros, não poderiam ter sido incluídas no programa do DESENVOLVE, pois foram feitos ajustes no conta corrente fiscal do estabelecimento autuado e, por consequência, houve a reapuração da parcela de operações incentivadas pelo DESENVOLVE e das operações que não seriam incentivadas, o que ensejou, por consequência, a reapuração do ICMS tido como devido no período autuado. Assim, diz que é claro que essa reapuração teve como condão excluir do âmbito do DESENVOLVE as operações com produtos que supostamente não teriam sido industrializados no estabelecimento autuado e

que, portanto, não poderiam contar com o incentivo fiscal concedido.

Assevera que para realizar essa reapuração, devem ser observadas as disposições da Instrução Normativa SAT Nº 27/09, que estabelece a forma de calcular o saldo devedor do ICMS a recolher após a inclusão de operações incentivadas no DESENVOLVE. A esse respeito, transcreve o item 2 da referida instrução normativa.

Salienta que para o cálculo do saldo devedor mensal de ICMS passível do incentivo fiscal (SDPI), deve haver a soma do saldo apurado no mês (SAM) com os créditos fiscais não vinculados ao projeto (CNVP). Por sua vez, os débitos fiscais não vinculados ao projeto (DNVP) devem ser subtraídos da conta. Acrescenta que o DNVP é determinado a partir da soma dos débitos decorrentes de operações não incentivadas, que estão listados na própria instrução normativa. Dentre esses débitos está incluído aquele atrelado à industrialização efetuada por terceiro, indicado no subitem 2.1.31 da referida instrução normativa.

Pontua que especificamente em relação a esse subitem, a IN SAT 27/09 traz uma metodologia específica para o cálculo do montante devido (DVA), que será computado no montante do DNVP. Tal metodologia se encontra no item 6 da Instrução Normativa SAT Nº 27/09 - reproduz trecho deste item 6.

Nota que, para o cálculo do DVA deve ser aplicada uma alíquota média ponderada das saídas com os produtos incluídos no programa do DESENVOLVE. Entretanto, discorre que ao promover a reapuração do imposto, a Fiscalização, ao invés de calcular o montante mediante a aplicação dessa alíquota média ponderada, acabou aplicando a alíquota interna regular de 17%. A partir disso, surgiu um ICMS maior cobrado no Auto de Infração ora impugnado.

Aduz que a Decisão recorrida ignorou o fato de que as vendas de leite em pó NINHO Fases 1+ e leite IDEAL são tributadas a uma alíquota efetiva de ICMS de 7%, e não de 17%, como decidiu a primeira instância, por conta do art. 268, XXV, do RICMS/BA. Frisa que foi exatamente por conta dessas operações que o seu cálculo da alíquota média ponderada resultou na alíquota de 12%, conforme planilhas apresentadas às 149/183.

Clama pelo reconhecimento dos produtos NINHO Fases 1+ e IDEAL como leite em pó, e não composto lácteo como decidiu a primeira instância, demonstrando as suas características técnicas, conforme laudos preparados pelo Instituto Nacional de Tecnologia do Ministério da Ciência e Tecnologia (fls. 184/262).

Diante disso, pleiteia que seja reconhecida a improcedência do lançamento, a fim de que seja recalculado o imposto estadual tido como devido nas operações autuadas, reconhecendo a aplicação da alíquota de 7% para os produtos NINHO Fases 1+ e IDEAL que acarretaria na alíquota média ponderada de 12%, conforme a metodologia prevista na Instrução Normativa SAT Nº 27/09.

Quanto às operações de industrialização por encomenda, defende que estas foram realizadas dentro da sua divisão.

Destaca que em 27/04/2010, foi editada a Resolução nº 55 (“Resolução 55/10”, doc. 7), que habilitou o estabelecimento ora autuado a utilizar os benefícios do DESENVOLVE. Ressalta que o estabelecimento do autuado em Itabuna é uma planta industrial, integrante do Grupo Nestlé, que se dedica exclusivamente à fabricação de produtos alimentícios da marca Nestlé.

Explica que, como resultado de uma associação entre os Grupos Nestlé (de origem suíça) e Fonterra (de origem neozelandesa), especificamente a partir das empresas Nestlé S.A. (sediada na Suíça) e Fonterra Holdings (Brazil) Limited (sediada na Nova Zelândia), foram constituídas duas novas empresas no Brasil: a Dairy Partners Americas Brasil Ltda. (“DPA”) e a Dairy Partners Americas Manufacturing Brasil Ltda. (“DPAM”).

Disse que no contexto da implantação dessa parceria estratégica, parte do acervo patrimonial relativo às atividades de industrialização de leite e derivados foi transferido e absorvido em parte pela DPAM. Diz que em Itabuna, onde antes havia apenas o estabelecimento da Requerente, passou a ter outro estabelecimento do Grupo Nestlé, o da DPAM, a qual pode ser descrita como uma divisão industrial da *joint venture* entre o Grupo Nestlé e o Grupo Fonterra.

Frisa que a unidade industrial em Itabuna não sofreu qualquer tipo de alteração. A diferença é que, por conta dessa parceria com o Grupo Fonterra, parte da atividade industrial no *site* de Itabuna passou a ser realizada pela DPAM, enquanto o estabelecimento da Requerente (localizados dentro do mesmo *site* industrial, em Itabuna) ficou responsável pela aquisição do leite, pela sua industrialização (agora encomendada à DPAM) e pela saída subsequente dos produtos industrializados. Portanto, sustenta que a atividade de industrialização do leite na unidade fabril de Itabuna foi mantida tal como era antes. O que mudou foi apenas a criação, dentro dessa mesma unidade, de mais um estabelecimento. Alinha que a impugnante era responsável pela entrada da matéria-prima e pela saída do produto industrializado, ao passo que parte da atividade de industrialização passou a ser realizada pela DPAM, sob encomenda da mesma.

Discorre que esses esclarecimentos sobre as novas operações do Grupo Nestlé e a criação DPAM - o que não implicou mudança alguma na atividade da unidade industrial de Itabuna - são muito importantes no contexto de demonstrar que a empresa autuada não se valeu indevidamente do benefício que lhe foi concedido no âmbito do DESENVOLVE.

Reitera que o estabelecimento em Itabuna adquire leite *in natura* e demais insumos dos fornecedores locais e remete à DPAM para industrialização sob encomenda. Os produtos derivados do leite processados pela DPAM são retornados para o autuado, que os vende para terceiros ou transfere para outros estabelecimentos seus localizados em outros Estados.

Argumenta que, ao contrário do que alega a Fiscalização no Auto de Infração, a industrialização dos produtos produzidos pela impugnante não é propriamente realizada “por um terceiro”. Embora seja uma pessoa jurídica distinta, a DPAM, em termos práticos, nada mais é do que uma divisão industrial da própria Requerente, responsável justamente por transformar o leite *in natura* em produtos industrializados derivados de leite. Além disso, aborda que a industrialização se dá sob encomenda, a qual fornece todas as matérias-primas e o *know-how* utilizados no processo produtivo.

Registra que a própria legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) considera como industrial o estabelecimento comercial de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por encomenda - Art. 9, IV - transcreve.

Portanto, sustenta que não há que se falar em industrialização por “terceiro”, mas sim em industrialização sob encomenda, em termos práticos, a uma “divisão industrial” da própria Requerente. Em outras palavras, toda a operação de transformação do leite *in natura* e demais insumos em produtos industrializados derivados do leite “é da Requerente”. É a Requerente quem adquire o leite dos fornecedores, quem fornece as matérias-primas e o *know-how* utilizados na industrialização e quem promove as saídas subsequentes dos produtos industrializados.

Assim, ao contrário do que afirma a Fiscalização, afirma que atende integralmente aos requisitos para fazer jus ao benefício do DESENVOLVE. Pede pela improcedência do lançamento tributário contido na autuação fiscal em discussão.

Conclui que demonstrou a absoluta improcedência da cobrança objeto do Auto de Infração, uma vez que: “(i) o crédito tributário foi calculado incorretamente, uma vez que, para a reapuração do saldo devedor do ICMS, foi aplicada a alíquota interna regular de 17%, quando, na verdade, deveria ser aplicada a alíquota média ponderada, como prevista na Instrução Normativa SAT 27/09; e (ii) não há que se falar em industrialização por “terceiro”, mas sim em industrialização sob encomenda da Requerente, a qual se dá, em termos práticos, na sua “divisão industrial” (a DPAM), por mais que constituída na forma de uma pessoa jurídica distinta, de modo que a Requerente faz jus ao benefício do DESENVOLVE”.

## VOTO VENCIDO

Observo que o cerne da lide reside em dois pontos: i) possibilidade de inclusão dos valores adicionados decorrentes de industrialização por encomenda no cálculo da parcela incentivada pelo benefício fiscal do DESENVOLVE; e ii) interpretação da norma de redução de base de cálculo

prevista no art. 268, XXV, do RICMS e consequente aplicação da alíquota média ponderada prevista na Instrução Normativa SAT N° 27/09.

Quanto ao primeiro ponto, observo que assiste razão à decisão de Primeira Instância, pois, de fato, o próprio contribuinte reconhece que realiza industrialização por encomenda em estabelecimento diverso do que possui o benefício fiscal do DESENVOLVE. Sendo assim, diante da previsão constante no art. 22 do Decreto nº 8.205/2002, que regulamenta o benefício fiscal do DESENVOLVE, não há dúvida de que valor acrescido na industrialização feita fora do estabelecimento beneficiário não goza dos incentivos.

*Art. 22. No caso de remessa interna e interestadual para industrialização, os incentivos previstos neste Decreto somente incidirão sobre a parcela produzida no estabelecimento beneficiário, salvo situações excepcionais por deliberação do Conselho.*

Ou seja, o DESENVOLVE não contempla como incentivo os produtos alvo de industrialização em outros estabelecimentos que não aqueles consignados especificamente pelo programa através de atos normativos, não havendo como acolher a arguição do sujeito passivo de que tem o direito ao incentivo fiscal sobre industrialização realizada por outro Estabelecimento ainda que pertencente ao mesmo grupo empresarial.

Afastado este primeiro argumento recursal, vamos à análise do segundo argumento: interpretação da norma de redução de base de cálculo prevista no art. 268, XXV, do RICMS e consequente aplicação da alíquota média ponderada prevista na Instrução Normativa SAT N° 27/09.

Tal análise se restringe a saber se os produtos NINHO Fases 1+ e IDEAL têm direito à redução de base de cálculo destinada ao leite em pó (art. 268, XXV, do RICMS), pois caso tenham, dever-se-ia aplicar a alíquota média ponderada prevista na Instrução Normativa SAT N° 27/09, e, caso não tenham, todas as saídas estariam sujeitas à alíquota de 17% e não se cogitaria na aplicação da Instrução Normativa SAT N° 27/09.

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 (NINHO Fases 1+ e IDEAL) no conceito de leite em pó, ao qual se refere o art. 268, XXV, 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. 268, XXV, do RICMS.

Entendo que não é razoável considerar que os leites NINHO Fases 1+ 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 NINHO Fases 1+ 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. 268, XXV, 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 NINHO Fases 1+ 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 NINHO Fases 1+ e IDEAL.

Sobre este tema, vale transcrever as oportunas considerações do Conselheiro Leonardo Baruch Miranda de Souza, proferidas no Acórdão CJF 0289-13/13, quando foi analisada a natureza do produto “leite ideal” para fins de aplicação da redução de base de cálculo constante no art. 87, XXI, do RICMS/97. 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 NINHO Fases 1+:

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

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

*Ora, não estamos diante de um erro ou de uma lacuna deixada pelo legislador. Em verdade, o RICMS/97 limitou-se em tratar genericamente o “leite em pó” como produto susceptível do benefício pelo simples fato de que, a época de sua edição, ainda não estava em vigor a Instrução Normativa MAPA nº 28/2007, que inaugurou a celeuma em torno da diferenciação do produto em “composto lácteo”.*

*Com isso, demonstra-se, sem sombra de dúvidas, que a intenção do legislador foi conferir o benefício da redução de base de cálculo de forma ampla e genérica ao produto “leite em pó”, sem ponderar sobre a eventual existência de variações em sua fórmula ou se tal produto dispõe de mais ou menos nutrientes.*

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

*Isso porque, o referido art. 111, malgrado eleja a interpretação literal como método de interpretação para se extrair o sentido da norma de isenção, não impede, de maneira nenhuma, que o aplicador do direito utilize outros métodos hermenêuticos para compor o melhor entendimento, sobretudo diante de eventual dúvida existente quanto ao texto legal. Em verdade, o legislador quis 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.<sup>a</sup> Ed. Malheiros, São Paulo, 1999, pp. 88 e 89.)

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

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

Vejamos:

"O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas." (STJ. REsp 192531/RS. Rel.: Min. João Octavio de Noronha. 2<sup>a</sup> 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 3<sup>a</sup> 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 regulamente escrituradas, referente a produtos modificados e compostos a base de leite, como se fossem leite em pó, com alíquota inferior à devida.

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

Art. 87. É reduzida a base de cálculo:

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

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

Constato que os produtos alvo da lide, como Nestogeno, Molico, Manacá, são comumente conhecidos e rotulados como leite em pó e alguns deles, a exemplo do leite NAN, possuem adição de elementos que enriquecem sua composição, com nutrientes como vitaminas, ferro, cálcio, para atender a uma categoria específica, como os Lactentes, sem no entanto 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 assiste razão ao contribuinte quando clama pela aplicação da alíquota média ponderada prevista na Instrução Normativa SAT Nº 27/09, pois, de fato, as operações com os produtos leite NINHO Fases 1+ e IDEAL devem ser tributadas com a redução da

base de cálculo destinada ao leite em pó.

Por tudo quanto exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida, reconhecendo o direito à redução de base de cálculo prevista no art. 268, XXV, do RICMS, aos produtos leite NINHO Fases 1+ e IDEAL, e determinando que a base de cálculo deve ser apurada com observância da alíquota média ponderada prevista na Instrução Normativa SAT Nº 27/09.

## VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre relator para apresentar a minha divergência, nos termos postos a seguir.

É importante destacar que a função do aplicador do direito é atribuir um sentido válido (dentre outros) ao texto normativo, devendo, por conseguinte, pautar a sua interpretação no texto da lei, do qual parte e no qual deságua, ao final, de sua incursão hermenêutica.

Assim, cabe pontuar que o texto do RICMS/12, vigente à época dos fatos objetos da presente autuação, não fazia qualquer menção à mercadoria “composto lácteo”, conforme se depreende da leitura do art. 268, inciso XXV, abaixo transcrito.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...  
XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento) (Redação originária, efeitos até 31/07/13);  
....”

Como bem se pode ver, a previsão de redução da base de cálculo, contida no dispositivo regulamentar citado, restringia-se às operações com leite em pó, mercadoria distinta do composto lácteo, não somente em sua denominação e na rotulagem, mas, sobretudo, em sua composição, aspecto que levou o órgão consumerista a exigir que a embalagem do produto evidenciasse essa distinção, com fins de respeitar o princípio da informação, previsto no Código de Defesa do Consumidor.

A distinção está evidenciada ademais pela alteração promovida no inciso XXV citado, pois a partir de agosto de 2013 o texto regulamentar passou a prever o composto lácteo, acréscimo que não se faria necessário se se tratasse de mercadoria “praticamente idêntica”, como sustenta a recorrente.

Ora, a alíquota reduzida para o leite em pó é regra que materializa uma política tributária seletiva, relacionada à menor carga tributária incidente à cesta básica, com viés eminentemente social. Não seria seguro que se pudesse, sem qualquer critério, estender tal tratamento aos demais produtos feitos a partir do leite, pois a agregação de aditivos pode desnaturar completamente o uso e fins do produto, fazendo-o, eventualmente, perder o caráter de essencialidade alimentar. Assim, até mesmo a teleologia da regra interpretanda requer uma visão conservadora do seu conteúdo.

Ademais, a tentativa de alargar o alcance do texto normativo citado não se compatibiliza com o disposto no inciso II do art. 111 do CTN, o qual impõe a interpretação restritiva de norma que outorga isenção, conforme abaixo.

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

...  
II – outorga de isenção;  
...”

Essa tem sido a jurisprudência deste CONSEF, o qual possui julgados reiterados consagrando o entendimento de que o produto composto lácteo não foi contemplado pelo benefício fiscal de redução de base de cálculo previsto no artigo 268, Inciso XXV, do RICMS/2012 até 31/07/2013, conforme Acórdãos JJF nºs 0132-02/15 e 0112-05/15, confirmados, em segunda instância, pelos Acórdãos CJF nºs 0347-11/15 e 0408-12/15.

Ora, não tendo sido contemplado com o benefício fiscal citado, não há motivos para que se proceda ao cálculo da proporcionalidade, pois todas as saídas são tributadas à alíquota de 17%. Não há reparo a ser feito à decisão de piso.

*Ex-positis*, peço vênia ao nobre relator para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.0035/15-7**, lavrado contra **NESTLÉ NORDESTE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.119.224,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, Rodrigo Lauande Pimentel e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIRDO - RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS