



**ESTADO DA PARAÍBA
SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA**

PROCESSO Nº0481412018-4

TRIBUNAL PLENO

Recorrente:SABOR DA TERRA LATICÍNIO LTDA-EPP

Recorrida:SECRETARIA EXECUTIVA DE ESTADO DA RECEITA

Repartição Preparadora:COLETORIA ESTADUAL DE CAJAZEIRAS

Relatora:CONS.^a Suplente FERNANDA CÉFORA VIEIRA BRAZ

Relator Voto Divergente:CONS.^o ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO

CONSULTA FISCAL. ISENÇÃO NA PRODUÇÃO DE QUEIJO DE COALHO E DE MANTEIGA. APLICAÇÃO EXTENSIVA DA LEGISLAÇÃO. NORMA TRIBUTÁRIA EM BRANCO. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

A isenção, quando concedida em caráter geral, veda a interpretação restritiva. Norma que não estabelece qualquer distinção entre contribuinte não merece acostamento de interpretação teleológica quando o próprio legislador sequer insinuou sua intenção. O desprezo do legislador ordinário por circunstâncias estabelecidas por norma tributária em branco, induz o intérprete a considerar que nenhum tipo de distinção quis fazer entre estabelecimento que exerce a mesma dinâmica produtiva, qual seja, a produção de queijo de coalho e queijo de manteiga. Isenção extensiva à consulente.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M os membros do Tribunal Pleno de Julgamento deste Conselho de Recursos Fiscais, à maioria, e de acordo com o voto do relator divergente, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *provimento*, para modificar o entendimento exarado no Parecer n.º 2018.01.05.00091 emitido em relação à consulta objeto do processo n.º 0481412018-4 pelo Secretaria Executiva do Estado da Receita, em 20/04/2018, que considerou não extensivo o benefício da isenção ao contribuinte SABOR DA TERRA LATICÍNIOS LTDA. – EPP, CCICMS: 16.111.746-5, pelos motivos fundamentados no voto.

P.R.I

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de outubro de 2018.

ANÍSIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator

GIANNI CUNHA DA SILVEIRA CAVALCANTE
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros do Tribunal Pleno, na maioria: DAYSE ANNYEDJA GONÇALVES CHAVES, MAIRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES, MÔNICA OLIVEIRA COELHO DE LEMOS (SUPLENTE) e SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA.com voto vencido: FERNANDA CÉFORA VIERIA BRAZ (SUPLENTE)

Assessor(a) Jurídico(a)

#

VOTO DIVERGENTE

Senhora Presidente do Conselho de Recursos Fiscais, Senhores Conselheiros, Senhor Assessor Jurídico desta Casa e aos demais aqui presentes nesta sessão.

Inicialmente, aparece-me como impositivo o agradecimento à Conselheira Relatora por tão bem fundamentado voto, que foi capaz de suscitar um debate de alto nível a respeito do tema que aqui se analisa. E foi de tamanha felicidade sua iniciativa que impeliu parte do Conselho a uma discussão que é própria desse colegiado, fazendo da atividade dele um espaço para as discussões técnicas de sublime importância.

Coloca-se, sem embargo, neste voto, posição divergente ao apresentado pela relatora, em conta de recurso impetrado pelo contribuinte SABOR DA TERRA LATICÍNIOS LTDA. – EPP, contra decisão da Gerência de Tributação, em parecer exarado de n.º 0481412018-4 em relação à extensão do benefício fiscal da isenção autorizada pelo Convênio 46/06 na produção de queijo coalho e queijo de manteiga, à consulente, e cujos termos foram internalizados pela legislação local e já insertos no RICMS-PB.

Além da questão principal, que diz respeito à extensão do benefício fiscal da isenção à consulente, traz à baila, o contribuinte, questões de fundo, que dizem respeito aos seguintes pontos:

- a) A opção de Regime Especial de Tributação em decorrência do benefício conferido à consulente no âmbito do FAIN obsta a aplicação da norma isentiva prescrita no artigo 5º, inciso LXXII, do RICMS-PB?
- b) Em sendo negativa a resposta ao questionamento antecedente, deve a consulente aplicar o crédito presumido decorrente do benefício FAIN exclusivamente na apuração do ICMS da operação própria a recolher relativa ao total de sua produção não alcançada pela isenção de que tratará o artigo 5º, inciso LXXII, do RICMS-PB?
- c) É correto seu entendimento no sentido de que, com fundamento no § XVIII e seus incisos do artigo 10 do RICMS-PB, o ICMS diferido por ocasião da aquisição do leite destinado à sua produção de derivados deve ser considerado recolhido quando a saída subsequente dos produtos dela resultantes ocorrer sem débito do imposto ou quando a apuração do imposto devido se sujeitar à

apropriação de crédito presumido decorrente do benefício do FAIN?

Depreende-se, portanto, das considerações a respeito das questões aventadas pelo contribuinte que a discussão principal se centra na possibilidade de utilização da isenção do ICMS na sua produção de queijo de coalho e queijo de manteiga, por dicção do destacado Convênio 46/06. Portanto, em primeira análise, para elucidação das dúvidas, deve-se elucidar o que vem a ser isenção.

Malgrado todas as diferentes teorias desenvolvidas a respeito do tema, acosto-me aos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho para entender que o instituto da isenção guarda relevância com a mutilação da regra-matriz de incidência, causando modificações nela, capazes de inibir a incidência ou sua eficácia:

“...Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.” (Carvalho, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 616)

Com base nesses pressupostos, devemos considerar que as disposições semânticas do destacado convênio, como norma isentiva que é, irradia seus efeitos sobre a regra-matriz de incidência, mutilando-a:

Convênio 46/06

“Cláusula primeira. Ficam os Estados de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe autorizados a isentar as saídas internas com queijo de coalho e queijo de manteiga, promovidas por produtor ou cooperativa de produtores, de acordo com as condições estabelecidas nas suas respectivas legislações.”

Falando sob o auspício da teoria elaborada pelo grande mestre do Direito Tributário, temos que o que a isenção provoca é a subtração de parte do campo de abrangência tanto do antecedente quanto do consequente da regra-matriz de incidência, o que, nas lições do professor, pode se dar de oito maneiras distintas:

Pela Hipótese

a) Atingindo o critério material, desqualificando o verbo; b) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; c) atingindo o critério espacial; d) voltando-se contra o critério temporal

Pelo Consequente

a) Atingindo o critério pessoal, a) pelo sujeito ativo; b) pelo sujeito passivo; c) o critério quantitativo, pela base de cálculo; d) o critério quantitativo, pela alíquota.

Assim, pela teoria esposado por Paulo de Barros Carvalho, teríamos, em relação ao ICMS, três diferentes tipos de regra-matriz de incidência. Uma relacionada à realização de operações relativas à circulação de mercadorias, outra relativa à prestação de serviço de comunicação e outra concernente à prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal.

No que se relaciona ao estudo referente à matéria objeto da consulta, é clarividente que estamos diante de isenção que se relaciona a operações relativas à circulação de mercadorias, o que no caso

é o queijo de coalho e queijo de manteiga. Por outros torneios, estamos diante de uma regra-matriz de incidência, afetada por outra norma, desta feita isentiva, mas que diz respeito apenas àquelas mercadorias destacadas no referido Convênio 46/06, já referidas.

Assim, quando internalizou as dicções do que estabelece o convênio, o legislador ordinário, mesmo diante da possibilidade de fazê-lo na forma em que entendesse conveniente, por expressão da parte final da cláusula primeira do indigitado convênio (de acordo com condições estabelecidas nas suas respectivas legislações), não o fez. Preferiu a conduta silente, mesmo diante da norma tributária em branco que autorizaria o estabelecimento de condições específicas para a fruição do benefício.

Ao invés, reproduziu as disposições do referido convênio, que deu azo às considerações do artigo 5º, inciso LXII, do RICMS-PB:

Art. 5º São isentas do imposto:

[...]

LXXII – as saídas internas com queijo de coalho e queijo de manteiga, promovidas por produtor ou cooperativa de produtores (Convênio ICMS 46/06);

[...]

É claro que merece, por parte do intérprete, para se chegar a qualquer entendimento a respeito daquilo que a norma supostamente quer dizer, fazer o trabalho de cognição diante das técnicas e instrumentos de interpretação disponíveis, no sentido de extrair do texto sua melhor intenção. A isso é dado o nome de teleologia.

Mas a interpretação teleológica não importa nem extensão nem supressão do conteúdo da norma, quanto mais qualquer método de adivinhação que signifique chegar à intenção do legislador, e que, no caso, sequer conhecemos. E não se pode olvidar que a tarefa de interpretação deve ser feita diante do texto da norma, precipuamente.

Mais sorte teve o contribuinte do estado vizinho de Pernambuco que, ao internalizar as dicções do referido convênio, utilizou da expressão “produção artesanal” para limitar a incidência da norma isentiva sobre a produção das mercadorias objeto da consulta. Malgrado tenha sido mais fecundo na produção da norma isentiva em relação ao estado da Paraíba, ainda permanece em situação de risco diante da imprecisão do termo “produção artesanal”, potencialmente sedutora de diferentes dicções intelectivas.

E nem me venha com elucubrações a respeito do destacado artigo 47 do RICMS-PB, adiante destacado, querendo fazer crer que ele resolveria as relevantes dúvidas que pairam sobre a incidência da isenção no contexto dos negócios realizados com o queijo de coalho e de manteiga no âmbito do território paraibano.

A referida norma nos diz:

Art. 47. O estabelecimento, quanto à natureza, pode ser:

I - comercial;

II - industrial;

III - produtor;

IV - prestador de serviços;

V - outros.

O referido artigo faz uma clara distinção entre o industrial e o produtor – com toda a imprecisão que dele se possa extrair. O que é produtor para o RICMS-PB? O que quis dizer o legislador ordinário ao estabelecer a referida distinção no texto do artigo 47? Disso não sabemos precisamente. Só podemos adivinhar. O texto do artigo não oferece solução ao caso. Isso porque suas expressões não oferecem elementos suficientes para que se faça a distinção entre aqueles produtores rurais de queijo de coalho e de manteiga que o fazem de forma “artesanal” e o contribuinte, que o faz, segundo o que ficou considerado na resposta dada pela Gerência de Tributação, de forma industrial.

E esse é o ponto mais crucial para que se entenda de que forma ofereceremos melhores soluções para a consulta formulada: o princípio da isonomia. Ora, se o grande problema trazido pela resposta daquela gerência é estabelecer o critério de estabelecimento industrial para o consulente, o diferenciando dos demais produtores de queijo de coalho e de manteiga, vocifero que a solução se abastece de premissas equivocadas que, indubitavelmente, levarão a conclusões também atraíoadas.

Atraído pela sedutora semântica do termo isonomia, precisaríamos, e ninguém vai discordar disso, identificar quais diferenças encontraríamos entre a consulente e os demais contribuintes de queijo de coalho e de manteiga na Paraíba. Não é pouco realçar que o princípio da Isonomia se aplica em direção a tratamento igual para os iguais e diferente para os diferentes. Esse é o âmago do que se encontra nas linhas do que dispõe o destacado princípio.

E aí é de fundamental importância sabermos que diferenças tão relevantes se coloca entre a consulente os demais produtores para que amargue o ônus de não poder usufruir do benefício da isenção. De acordo com a Gerência de Tributação, a diferença se consolida no fato de que a consulente é estabelecimento industrial. E os outros não são?

Diante da carência da nossa legislação em definir precisamente os conceitos, já que o artigo 47 do RICMS-PB lança mais dúvidas do que certeza, nos acostamos ao Regulamento do IPI para decifrarmos a questão, assim como estabelece o artigo 3º e 4º do referido *codex*:

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária;

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Fica muito claro, portanto, que o processo que as empresas, independentemente de que critério se utilize para diferenciá-los, exercem, fundamentalmente, processo produtivo, que, em regra e no caso em apreço, significa transformar leite adquirido dos produtores em queijo. Portanto, não será o critério do processo produtivo a adquirir qualquer relevância no sentido de estabelecer quaisquer distinções entre os estabelecimentos produtivos. O processo é o mesmo.

Também não vejo como solução aquela resposta em direção de não considerar produtor rural, e mais uma vez o legislador ordinário foi lacunoso, o consulente. Não podendo recorrer ao nosso regulamento, acosto-me ao decreto 1.166/71, que dispõe sobre enquadramento e contribuição sindical rural. Para ele, define-se o produtor rural a partir do seu artigo 1º:

Art. 1º Para efeito do enquadramento sindical, considera-se:

[...]

II - empresário ou empregador rural:

- a) a pessoa física ou jurídica que tendo empregado, empreende, a qualquer título, atividade econômica rural;
- b) quem, proprietário ou não e mesmo sem empregado, em regime de economia familiar, explore imóvel rural que lhe absorva toda a força de trabalho e lhe garanta a subsistência e progresso social e econômico em área igual ou superior à dimensão do módulo rural da respectiva região;

Vemos, também, que não encontraremos solução para aplicação da isonomia no enquadramento daquilo que se considera produtor para o RICMS-PB, porque, entendo que não há qualquer distinção entre a atividade desenvolvida pela consulente e os demais estabelecimentos produtores. TODOS FABRICAM QUEIJO DE COALHO E DE MANTEIGA em circunstâncias que os colocam na mesma condição.

A única questão relevante, que o decreto não tratou de cuidar, e que vejo que, assim sendo, não pode ser utilizada para desprezar o direito do contribuinte ao usufruto do benefício é a escala de produção. É claro que, tendo realizado investimentos consideráveis na sua unidade de produção, adquiriu a condição de ser um estabelecimento muito mais eficiente no processo produtivo a que se propôs, fazendo uma alocação dos recursos produtivos muito mais eficaz do que seus concorrentes.

Mas, não podemos extrair da norma isentiva qualquer referência a este critério porque se assim o quisesse fazer o legislador, teria incluído no texto da norma que o benefício só alcançaria aqueles produtores ou cooperativas que tivesse produção limitada a 50 quilos mensais, ou 100 quilos semanais etc., mas não o fez, permeando o ambiente tributário paraibano de dúvidas a respeito do benefício concedido através do convênio destacado.

Assim, e com base nos ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, no seu construtivismo lógico-semântico, poderíamos elaborar a regra-matriz de incidência da produção de queijo de coalho, a título exemplificativo, entendendo a incidência da norma isentiva, para depois analisar os

efeitos que lhe são próprios e que foi inaugurada pelo convênio 46/06, internalizada ao nosso regulamento pelo Decreto 27.508/06. Assim seria a referida regra-matriz:

HIPÓTESE

Critério Material – Promover Circulação de queijo de coalho

Critério Espacial – Território paraibano

Critério Temporal – momento da circulação física ou jurídica da mercadoria

CONSEQUÊNCIA

Critério Pessoal –Estado da Paraíba e os que promovem a circulação de Queijo de Coalho (Sujeito Ativo e Passivo), exceto os produtores e cooperativas de produtores

Critério Quantitativo – Valor da Operação e alíquota (Alíquota Interna, 0%; Alíquota Interestadual, 12%)

Baseado nesse esquema prático, podemos ter em mente que a norma isentiva mutila a norma geral de incidência em dois critérios: o critério pessoal, ao retirar do conjunto de sujeitos passivos que promovem a circulação do produto aqueles que o fazem na condição de produtores ou cooperativa de produtores, quando for o caso, assim como ao definir como 0% a alíquota prevista na circulação de mercadorias quando estas se destinam ao território paraibano.

Assim, quando incide sobre a regra-matriz, a norma isentiva dá nova configuração aos referidos critérios estabelecendo um novo paradigma semântico a eles, em conformidade com o seguinte:

Critério Pessoal – Todos aqueles que promoverem a circulação de queijo coalho (excetos produtores e cooperativas de produtores)

Critério Quantitativo – Operações internas (alíquota de 0%)

Depreende-se das modificações operadas pela norma isentiva, que o critério pessoal, em que se inclui o sujeito passivo da relação obrigacional-tributário foi afetado pelas modificações porque retira da regra matriz de incidência, de caráter geral, aqueles sujeitos passivos que tem o perfil de produtor. A norma isentiva (convênio 46/06) é explícita a citar “produtor ou cooperativa de produtores” na parte final do texto do convênio.

Por isso mesmo que não vejo como estabelecer qualquer diferença entre os produtores, pelas razões já expostas, se a norma não o fez. E olha que me parece certo que o convênio 46/06 trata-se de norma tributária em branco, permitindo que os celebrantes do convênio estabelecessem, a seu critério, os termos da isenção promovida pela norma novel.

Diante de tudo que já foi argumentado, resta-nos, por fim, responder, com base nas convicções que firmei, os questionamentos feitos pela consultante, diante das incertezas trazidas pelo silêncio do legislador ordinário em relação ao tema em apreço.

a) Sendo a consulente produtora de queijo de coalho e queijo de manteiga, produzidos integralmente em sua sede localizada na Zona Rural do município de Cajazeiras, está correto seu entendimento no sentido de que as saídas internas com estes produtos devem ser realizadas com isenção prevista no artigo 5º, inciso LXXII, do RICMS-PB?

Resposta – Sim. Vejo como convergente à aplicação do princípio da Isonomia a extensão do benefício à consulente, pelos motivos esposados no voto;

b) A opção de Regime Especial de Tributação em decorrência do benefício conferido à consulente no âmbito do FAIN obsta a aplicação da norma isentiva prescrita no artigo 5º, inciso LXXII, do RICMS-PB?

Resposta – Nesse caso, teríamos que fazer a distinção entre dois tipos de operação realizada pela consulente: as operações gerais de circulação de mercadorias realizadas pelo contribuinte, caso em que não há obstáculo à aplicação dos termos do FAIN; e as operações internas de queijo de coalho e de manteiga, já que pareceria, no mínimo, esdrúxulo falar em aplicação de qualquer benefício em operações de circulação de mercadorias já agraciadas com o instituto da isenção do tributo. Assim, a isenção só se aplicaria a essas operações internas com queijo de coalho e de manteiga, exigindo do contribuinte, uma separação fiscal entre estas e aquelas;

c) Em sendo negativa a resposta ao questionamento antecedente, deve a consulente aplicar o crédito presumido decorrente do benefício FAIN exclusivamente na apuração do ICMS da operação própria a recolher relativa ao total de sua produção não alcançada pela isenção de que tratará o artigo 5º, inciso LXXII, do RICMS-PB?

Resposta – Conforme já delineado na resposta anterior, haveria de se fazer uma separação entre as operações agraciadas com o FAIN e aquelas alcançadas pela norma isentiva, cujos termos do FAIN não se aplicariam;

d) É correto seu entendimento no sentido de que, com fundamento no § 18 e seus incisos do artigo 10 do RICMS-PB, o ICMS diferido por ocasião da aquisição do leite destinado à sua produção de derivados deve ser considerado recolhido quando a saída subsequente dos produtos dela resultantes ocorrer sem débito do imposto ou quando a apuração do imposto devido se sujeitar à apropriação de crédito presumido decorrente do benefício do FAIN?

Resposta – Não há dúvidas em relação às operações que destinem ao território paraibano o queijo de coalho e de manteiga, nos termos do artigo 10, inciso I, § 18, inciso III, do RICMS/PB. Em relação as demais operações realizadas pelo contribuinte, nos termos do artigo 10, inciso I, § 18, inciso II, fica claro que a norma se refere a crédito presumido, em que se subsume as operações realizadas com auspício do FAIN, razão pela qual considero correto o entendimento de que o imposto diferido por conta da aquisição do leite pode ser considerado recolhido;

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e quanto ao mérito, pelo seu *provimento*, para modificar o entendimento exarado no Parecer n.º 2018.01.05.00091 emitido em relação à consulta objeto do processo n.º 0481412018-4 pelo Secretaria Executiva do Estado da Receita, em 20/04/2018, que considerou não extensivo o benefício da isenção ao contribuinte SABOR DA TERRA LATICÍNIOS LTDA. – EPP, CCICMS: 16.111.746-5, pelos motivos fundamentados no voto

Tribunal Pleno, Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 26 de outubro de 2018.

ANISIO DE CARVALHO COSTA NETO
Conselheiro Relator do voto divergente