

**PROCESSO** - A. I. Nº 298616.0002/18-0  
**RECORRENTE** - GENERAL MILLS BRASIL ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0174-03/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16/10/2019

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO CJF Nº 0247-11/19

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS COM ALÍQUOTA DIVERSA DA LEGALMENTE PREVISTA. Vendas de mercadorias para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, optantes do Simples Nacional. Alíquota de 7% (sete por cento) aplicável apenas para mercadorias saídas diretamente do estabelecimento fabricante situado neste Estado. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0174-03/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 11/06/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$638.792,59, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

*INFRAÇÃO 01. 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Trata-se de vendas de mercadorias para microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, tributadas indevidamente com a alíquota de 7%, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 24/10/2018 (fls. 219 a 226) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### “VOTO

*Constato, inicialmente, que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do RPAF. Constam no presente processo a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, os dispositivos da legislação tributária infringidos, a tipificação da multa, a base de cálculo do imposto, alíquota e valor do ICMS exigido. Todos esses elementos permitem ao impugnante o pleno exercício do seu direito de defesa. Não sendo constatada a existência de vícios que possam ensejar a nulidade do lançamento, adentro à análise do mérito.*

*O auto de infração em lide, versa sobre a acusação fiscal de que o contribuinte efetuou recolhimento a menor de ICMS, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Da análise das argumentações, registro, em preliminar, que a alegação da autuada de que utilizou a alíquota de 7% (sete por cento) nas vendas para ME e EPP, se pautando em parecer da GECOT de nº 543/99, não tem como se sustentar, uma vez que tal parecer já não encontra amparo na legislação vigente.*

*Assiste razão ao autuante quando esclarece que o Parecer GECOT nº 543/99, foi efetivamente, fundamentado em regra regulamentar, § 1º, do art. 51 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, dispositivo amparado pela norma insculpida no § 1º, do art. 16 da Lei 7.014/96, cuja redação, na época, equiparava a estabelecimento industrial a filial atacadista que exercesse o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa. Com a alteração procedida pela Lei nº 13.207/14, que alterou a redação do dispositivo legal e excluiu a previsão dessa equiparação, o Parecer GECOT nº 543/99 perdeu a sua eficácia, não podendo mais ser observado.*

*Esse entendimento encontra guarida no art. 2º, § 1º da Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro, Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, que estabelece que “lei nova revoga a anterior quando seja com ela incompatível”. Assim, no momento em que a Lei do ICMS do Estado da Bahia deixou de equiparar estabelecimento atacadista a estabelecimento industrial, o contribuinte deveria ter observado esse novo mandamento, pois a “ninguém se escusa de cumprir a lei”, conforme preceitua a norma insculpida no art. 3º do*

*Decreto-Lei nº 4.657/42.*

*É mister anotar, que a equiparação é uma ficção jurídica. Na lição do Prof. Luciano Amaro, autor do livro Direito Tributário Brasileiro, que se encontra já na sua 22ª edição, “na ficção, não há dúvida sobre o fato real, mas a lei, conscientemente, nega a realidade fática e constrói uma realidade jurídica diversa daquela e que, dada a própria natureza da ficção, não cabe sequer cogitar-se de prova em contrário”. Sobre essa questão o tributarista Leonardo Sperb de Paola ensina que as ficções sempre implicariam em falseamento da realidade, por via de equiparações entre coisas que nela não se equiparam. Também, o renomado Prof. Jackson Borges de Araújo, fazendo uma análise das ficções jurídicas, com base no entendimento de Pérez de Alaya, diz que as ficções jurídicas se colocam fora do campo da prova e tomam como verdade jurídica o que é falso e improvável. Da lição desses estudiosos do direito, fica claro que a ficção deve estar expressa, o que não se observa na legislação tributária em vigor no Estado da Bahia, com relação à equiparação de filial atacadista à industrial.*

*Sobre a assertiva de que é competência da União a definição de estabelecimento industrial e, por conseguinte, a defendente não seria alcançada pela alteração na Lei do ICMS com a exclusão dessa equiparação, esclareço que a Constituição Federal de 1988, ao repartir a competência tributária, deixou a cargo dos Estados e do Distrito Federal, a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação - ICMS.*

*Desta forma, cabe aos Estados legislar sobre o ICMS, observados os limites definidos na própria Constituição e em Lei Complementar. Portanto, não há subordinação da legislação estadual aos dispositivos da legislação federal mencionada pela defendente. No caso concreto, há de se observar que diferentemente do que ocorre no tocante às normas de regência do IPI, a legislação tributária vigente do Estado da Bahia não contém previsão no sentido de equiparar o estabelecimento atacadista a estabelecimento industrial, uma vez que esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 13.207/14.*

*Reforço, por oportuno, o fato de que se o estabelecimento é equiparado à industrial pela legislação do IPI, decorre do fato de que para aplicação da legislação do IPI e facilitação da tributação relativa a esse imposto federal, o ente competente dispôs sobre hipóteses de equiparação à industrial, que estão previstas no art. 9º do RIPI. Nos termos da legislação tributária em vigor no Estado da Bahia, e para efeitos da aplicação do ICMS, não há atualmente na esfera estadual nenhuma das hipóteses insculpidas no já citado art. 9º do RIPI, não se admitindo, pois, a sua aplicabilidade.*

*Assim sendo, o autuante age dentro dos limites da lei, quando exige o ICMS nas operações objeto do presente AI, afirmando que a consulta perdeu sua eficácia com a edição da Lei nº 13.207/14, pois o parecer exarado em consulta só permanece válido enquanto estiver amparado em dispositivos legais. A alteração desses dispositivos por lei posterior, prevalecerá sobre o entendimento dado em resposta à consulta, nos termos do § 6º, do art. 158 do Código Tributário do Estado da Bahia -COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81.*

*A argumentação do contribuinte de que o AI deve ser cancelado, eximindo a defendente de pagamento do imposto, multa e juros, em face do princípio da segurança jurídica, uma vez que o procedimento foi realizado em decorrência de orientação da própria SEFAZ/BA, também não tem como prosperar. Conforme preceitua o § 5º, do art. 16 do COTEB, a observância do contribuinte da resposta à consulta, só o dispensa de qualquer penalidade e do pagamento do tributo enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado. Ora, se a lei foi modificada, por óbvio o entendimento exarado na consulta se torna ineficaz.*

*Sobre o Acórdão C/JF Nº 0106-12/04, exarado no julgamento do AI 279468.0054/02-6, em nível de recurso voluntário que a autuada invoca para comprovar que esse CONSEF tem o entendimento que a inclusão da equiparação de estabelecimentos atacadistas à indústria, procedida pela Lei nº 7.357/98 no § 1º, do art. 16 da Lei nº 7.014/96, foi meramente interpretativa, e que, assim sendo, a sua exclusão não altera a abrangência da norma, pois a equiparação a estabelecimento industrial está prevista na legislação do IPI, afirmo diante dos argumentos adrede mencionados, que é uma interpretação totalmente equivocada.*

*Saliento, conforme já explicado, que não há subordinação da legislação estadual aos dispositivos da legislação federal mencionada pelo autuado. O acórdão foi exarado em um momento em que a legislação tributária baiana expressamente, equiparava os dois estabelecimentos. No momento em que essa equiparação foi excluída da legislação não pode ser mais praticada. O contribuinte é obrigado a se adequar às normas vigentes.*

*Com relação à solicitação relativa à exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada, explico que a forma de cálculo dos juros de mora está prevista no art. 102 do COTEB, que em seu §1º determina que os acréscimos moratórios serão calculados sobre o valor do tributo atualizado monetariamente na data do recolhimento. Assim, tendo em vista que os juros de mora só incidem sobre o tributo, a solicitação do defendente já encontra guarida na legislação vigente.*

*Isto posto, considero que o autuado não foi capaz de elidir a acusação fiscal e, assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 237 a 258,

mediante o qual aduz as seguintes razões.

Informa ser pessoa jurídica que tem por objeto, dentre outras atividades, a importação, a fabricação e a distribuição de produtos alimentícios em geral. Explica que, na consecução das suas atividades, comercializa uma variada linha de produtos, os quais são produzidos ou importados por seus estabelecimentos localizados em diferentes Unidades da Federação. Nesse contexto, tendo em vista a complexidade da legislação tributária, depara-se com dúvidas acerca da aplicação de determinado dispositivo nas suas operações. Nestes casos, a fim de cumprir com as suas obrigações tributárias corretamente, informa que realiza processos de consulta aos órgãos competentes para dirimir dúvidas.

No que respeita o presente caso, afirma que apresentou pedido de consulta à Gerência de Consulta e Orientação Tributária ("GECOT") da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia ("SEFAZ/BA"), à qual endereçou questionamento acerca da tributação aplicável a suas atividades.

Informa que, analisando os questionamentos da Recorrente, a gerência citada proferiu o Parecer GECOT nº 543/99, no qual manifestou o entendimento de que a Recorrente poderia aplicar a alíquota de 7% nas vendas promovidas a microempresas e empresas de pequeno porte, prevista no art. 16, inciso I, alínea c, da Lei nº 7.014/1996, mencionando que esta alíquota se aplica também no caso de filial atacadista (i.e., na venda de mercadorias industrializadas por outro estabelecimento). Transcreve o teor do parecer citado.

Explica que, nada obstante tenha pautado seus procedimentos nas normas dispostas na legislação e na orientação da própria SEFAZ/BA, foi surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração, por meio do qual a fiscalização exige supostos débitos de ICMS em razão da aplicação equivocada da alíquota de 7% em vendas realizadas para empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual da Bahia, no período de março de 2015 a julho de 2016, sob a alegação de que não poderia aplicar a referida alíquota nas operações autuadas, porquanto esta somente se aplicaria para operações de vendas de produtos fabricados pelo estabelecimento remetente. Assim, a fiscalização lançou a diferença que entendeu que seria devida na operação (da alíquota de 7% para a alíquota de 17% ou 18%, conforme o período) aplicando multa equivalente a 60% do imposto que teria deixado de ser recolhido e juros de mora, no valor total de R\$1.189.462,33.

Esclarece que a fiscalização argumenta que, a partir de 23/03/2015, a alíquota de 7% seria aplicada apenas para mercadorias saídas diretamente do estabelecimento industrial situado neste Estado, momento em que entrou em vigor nova redação do §1º, do artigo 16, da Lei nº 7.014/1996, que tão somente omitiu a equiparação a industrial de estabelecimentos que comercializam produtos industrializados em outros estabelecimentos da mesma empresa. Na forma do entendimento da fiscalização, após a referida alteração na legislação baiana, a Recorrente não poderia mais aplicar a alíquota de 7% nas vendas destinadas às empresas de pequeno porte e microempresas.

Argumenta, porém, que a nova redação do referido dispositivo não alterou a abrangência da alíquota reduzida, que permanece aplicável aos estabelecimentos equiparados a industriais, pois entende ser competência da União estabelecer o conceito de estabelecimento industrial, sendo que a supressão da referida equiparação não prejudica a Recorrente, que permanece sendo equiparada à industrial na forma da legislação aplicável.

Afirma ser justamente esse o entendimento deste CONSEF em relação à questão pertinente a equiparação a industrial, que no seu entender tem caráter interpretativo e não gera qualquer alteração na abrangência da alíquota reduzida, mesmo após a alteração da legislação.

Alega que, além da correção da alíquota utilizada, o lançamento também deve ser integralmente cancelado, porquanto o Contribuinte pautou seus procedimentos em orientação dada pelo órgão consultivo da própria SEFAZ/BA, o que a exime do pagamento do imposto, multa e juros, nos termos do artigo 158, da Lei nº 3.956/1981, artigos 64 a 66 do Decreto nº 7.629/1999, e do artigo 100, parágrafo único, do Código tributário Nacional.

Nada obstante os argumentos apresentados em sede de Defesa, informa que sobreveio o r. Acórdão que manteve integralmente o Auto de Infração, confirmando o equivocado lançamento efetuado pela d. fiscalização em julgado cuja ementa transcreve.

Explica que o acórdão recorrido entendeu que a alíquota de 7% não se aplica às operações ora em discussão porquanto: (i) nova redação do §1º, do artigo 16, da Lei nº 7.014/1996 teve como objetivo vedar a aplicação da referida alíquota por filiais atacadistas; (ii) após a referida alteração, a consulta da Recorrente teria perdido eficácia; e (iii) cabe à lei estadual regulamentar o conceito de “industrial” e, ao omitir referido conceito de sua legislação, deixou de equiparar a industriais as filiais atacadistas que recebem em transferência produtos industrializados de outros estabelecimentos.

Alega, porém, que as alterações promovidas pela Lei nº 13.207/2014, no artigo 16 da Lei nº 7.014/1996, não alteraram a sua aplicabilidade para as operações autuadas, tendo em vista que a Recorrente continuou preenchendo todos os requisitos para a aplicação da alíquota reduzida. Transcreve a redação revogada e a atual em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que, segundo pode-se depreender do referido dispositivo (redação anterior e redação vigente à época das operações ora discutidas), aplica-se a alíquota de 7% de ICMS nas vendas efetuadas por estabelecimento industrial no Estado da Bahia a empresas de pequeno porte e microempresas, desde que a diferença entre essa alíquota e a alíquota prevista para as operações gerais seja concedida na forma de desconto para o destinatário (e este desconto seja destacado no documento fiscal).

Explica que são requisitos para a aplicação da referida alíquota pelos contribuintes industriais estabelecidos no Estado da Bahia: (i) que o destinatário seja microempresa ou empresa de pequeno porte inscrita no cadastro de contribuintes; (ii) que a diferença entre a alíquota geral (de 17% ou 18%) e a alíquota de 7% seja repassada em forma de desconto destacado no documento fiscal; e (iii) que a mercadoria não esteja sujeita ao regime de substituição tributária.

Afirma que os referidos requisitos, como se constata dos autos, foram todos preenchidos pela Recorrente. Argumentas que a única alteração substancial na legislação aplicável à época das operações foi a redação do §1º, que, antes da Lei nº 13.207/2014, expressamente dispunha sobre a equiparação a industrial de estabelecimentos que vendem mercadorias industrializadas por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica.

Afirma ser equivocado o entendimento da i. fiscalização e do Acórdão ora recorrido, de que a supressão da referida equiparação seria equivalente à vedação da aplicação da alíquota de 7% por estabelecimentos equipados a industriais, pois entende que a supressão dessa equiparação não altera, de forma alguma, a abrangência do referido dispositivo às operações realizadas por estabelecimentos que vendem mercadorias industrializadas por outra filial, porquanto esses estabelecimentos são, na forma da legislação de regência, considerados estabelecimentos industriais.

Explica que a Constituição Federal brasileira instituiu um sistema rígido e exaustivo, composto pela discriminação de competências e repartição de receitas entre os entes federados, que conferem a cada ente uma capacidade tributária ativa específica, um campo próprio para instituir seus tributos. Em outras palavras, a CF realizou uma partilha no poder tributário, distribuindo e discriminando as receitas tributárias de cada um dos entes. Assim, a cada um dos entes federados coube a competência para instituir os tributos discriminados na CF. Decorrencia disso, cada ente também recebeu a competência legislativa plena sobre os tributos de sua competência, conforme inclusive o artigo 6º do Código Tributário Nacional (“CTN”). Isto é, somente o ente federado que possui competência para tributar pode legislar sobre aquele tributo. Transcreve a doutrina de Hugo de Brito Machado, em apoio aos seus argumentos.

Afirma caber à União a competência para instituir e legislar sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), sendo, portanto, de sua competência única e exclusiva o estabelecimento de normas relativas à industrialização, notadamente o conceito de estabelecimento industrial.

Nesse passo, defende que o artigo 4º da Lei nº 4.502/1964 (recepcionada pela CF) definiu diversas hipóteses nas quais há a equiparação do estabelecimento à industrial, sendo uma delas justamente “as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Nesse mesmo sentido, transcreve o teor do Parecer Normativo CST nº 482/71, que esclarece a questão da equiparação na hipótese de venda de produtos industrializados em outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Portanto, conclui que, na forma do art. 4º, inciso II, da Lei nº 4.502/1964 e do referido Parecer Normativo, são considerados estabelecimentos industriais aqueles que comercializam produtos industrializados por outra filial da mesma pessoa jurídica. Transcreve doutrina em apoio aos seus argumentos.

Sustenta que, quando a legislação baiana se refere à estabelecimento industrial está, por decorrência lógica, referindo-se ao conceito de industrial estabelecido pela legislação do IPI, que, por sua vez, equipara a industrial o estabelecimento que comercializa produtos industrializados por outra filial.

A esse respeito, menciona que a aplicação de conceitos do IPI para fins do entendimento das disposições do ICMS não é qualquer inovação na interpretação das normas relativas a este imposto, sendo, inclusive, utilizada pela consultoria tributária baiana em Pareceres de Consulta. Menciona o Parecer Nº 08829/2013 (cujo teor transcreve) que aplicou a legislação do IPI para conceituar justamente a atividade industrial.

Por isso, conclui que, quando a nova redação do §1º, do artigo 16, da Lei nº 7.014/1996, suprimiu a equiparação à industrial da legislação baiana, não houve qualquer alteração na abrangência da aplicação da alíquota de 7% nas vendas efetuadas por comerciais atacadistas a microempresas e empresas de pequeno porte, porquanto os termos industrial e fabricante têm o mesmo sentido para fins de aplicação da legislação do IPI, como explicado à exaustão acima. Menciona julgado da 2ª CJF do CONSEF em apoio à sua tese, transcrevendo ementa do Acórdão CJF Nº 0106-12/04, que entendeu ser a filial atacadista equiparada a estabelecimento industrial, antes mesmo de a legislação baiana fazê-lo.

Conclui, assim, que, no que respeita o presente caso, portanto, a supressão da equiparação a industrial na legislação baiana não altera a qualidade de industrial da Recorrente, porquanto ela comercializou produtos industrializados por outros estabelecimentos, sendo considerada industrial pela legislação do IPI e, logo, para fins da aplicação da alíquota de 7% em suas vendas a empresas de pequeno porte e microempresas, prevista no art. 16, inciso I, alínea c, da Lei nº 7.014/1996. Além do mais, ressalta que a referida alíquota reduzida visa, em verdade, fomentar as atividades das empresas de pequeno porte e microempresas, não trazendo qualquer benefício para a Recorrente, que deve, na forma da legislação, repassar a redução na tributação para o adquirente na forma de desconto. Colaciona julgados em apoio aos seus argumentos.

Na hipótese desta Câmara de Julgamento Fiscal entender pela procedência do presente lançamento, entende a Recorrente que devem o imposto, os juros e a multa ser integralmente cancelados, na forma do artigo 100 do CTN e §§4º e 5º do artigo 158 da Lei nº 3.956/1981 do Estado da Bahia (cujo texto reproduz). Isso porque, argumenta, os procedimentos adotados pela Recorrente que originaram a presente autuação pautaram-se nas orientações da própria SEFAZ/BA contidas no Parecer GECOT nº 543/1999 (vide Doc. 03 da Defesa), cujo entendimento não foi alterado até o momento. Assim, não pode ela ser apenada por aplicar justamente o entendimento manifestado pela própria administração tributária, tendo em vista o princípio da segurança jurídica e a relação de confiança do contribuinte na administração tributária.

Neste sentido, defende que se impõe o afastamento dos juros e penalidades quando o contribuinte é orientado pela administração tributária a proceder de determinada maneira (no presente caso, a possibilidade de aplicar alíquota de 7% nas vendas para pequenas e microempresas, tendo em

vista que era filial atacadista equiparada à indústria).

Complementarmente, alega que a legislação baiana dispõe que o consulente que observar o entendimento da SEFAZ/BA manifestado em processo de consulta fica eximido do pagamento do imposto, penalidade e juros enquanto perdurar o entendimento da consulta, que somente é reformado após a cientificação do consulente sobre o novo entendimento – o que, no presente caso, nunca ocorreu. Transcreve o texto do art. 158 do COTEB.

Como se constata dos dispositivos acima: (i) a observância da orientação dada pela resposta à consulta pela consulente, exime o contribuinte consulente do pagamento do imposto, penalidade e, consequentemente, dos juros, enquanto perdurar o entendimento da consulta (§5º, art. 158, Lei nº 3.956/1981 e art. 65, Decreto nº 7.629/1999) e (ii) a reforma de orientação adotada em solução de consulta prevalece sobre o entendimento anterior somente após a cientificação do consulente sobre a nova orientação (§4º, art. 158, Lei nº 3.956/1981 e art. 64, Decreto nº 7.629/1999) ou (iii) se a nova orientação sobrevir por meio de Portaria do Secretário da Fazenda, Instrução Normativa ou Parecer Normativo, caso em que o consulente não precisa ser intimado da alteração.

Diante do fato de que a Recorrente não foi cientificada de nova orientação adotada por outra solução de consulta, tampouco houve qualquer Portaria do Secretário da Fazenda, Instrução Normativa ou Parecer Normativo dispondo sobre a impossibilidade de aplicação da referida alíquota reduzida por filiais atacadistas, defende que o entendimento manifestado no Parecer GECOT nº 543/1999 permanece plenamente válido, não sendo possível ser exigido o ICMS, a multa e os juros da Recorrente, que está aplicando o posicionamento da consultoria tributária baiana proferido em processo de consulta específico sobre as suas operações, no qual era consulente.

Não bastassem os argumentos indicados acima, os quais entende serem suficientes para afastar o lançamento impugnado, sustenta que não devem ser aplicados juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada, pois, nos casos de lançamento de ofício formalizado por Auto de Infração, os juros de mora vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o artigo 161 do CTN. Todavia, argumenta que a inclusão da multa de ofício no conceito de “crédito tributário” está equivocada, já que, como se sabe, segundo o CTN as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória.

Sustenta que as multas aplicadas nos lançamentos de ofício, por não decorrerem do descumprimento de obrigações acessórias, não constituem crédito tributário propriamente dito. A consequência disso é que tais multas não sofrem a incidência dos juros de mora, já que o artigo 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o crédito tributário não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora. Cita doutrina de Hugo de Brito Machado, em apoio à sua tese.

Diante de todo o exposto, requer seja o presente Recurso Voluntário recebido, processado e, ao final, julgado integralmente procedente para que: (i) no mérito, seja reformado integralmente o Acórdão JJF nº 0174-03/18, para cancelar integralmente o Auto de Infração nº 2986160002/18-0, tendo em vista a ilegalidade o lançamento, como exposto acima; (ii) subsidiariamente, não sendo este o entendimento deste E. Conselho, seja declarada cancelado o imposto, a multa e a cobrança de juros de mora, tendo em vista que o procedimento adotado pela Recorrente foi pautado pela orientação da própria SEFAZ/BA, o que afasta a exigência do tributo e da multa, na forma do artigo 65 do Decreto nº 7.629/99; e (iii) também subsidiariamente, requer-se que se determine a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive pela possibilidade de sustentação oral dos seus argumentos.

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

Considerando que não foram suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da

autuação, conforme adiante.

Trata-se de infração única, cuja conduta foi descrita como “*Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas*”. Trata-se de vendas de mercadorias para microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, tributadas com a alíquota de 7%, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

Entendeu, o Fisco, que as vendas do estabelecimento autuado, com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, optantes pelo Simples Nacional, deveriam ser tributadas à alíquota de 17%, em face de a autuada não ser fabricante das mercadorias comercializadas, conforme exige o art. 16, inciso I, alínea “c” da Lei nº 7.014/96.

Mesmo admitindo não ser fabricante, a empresa autuada opôs-se ao lançamento, pois entende que tais operações devem ser tributadas à alíquota de 7%, já que se trata de saídas de estabelecimento filial de indústria.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com a correta interpretação a ser dada ao texto do art. 16, inciso I, alínea “c” da Lei nº 7.014/96, cuja redação vigente à época dos fatos geradores era a seguinte.

*“Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*I - 7% (sete por cento) nas operações com:*

...  
*c) mercadorias saídas diretamente do estabelecimento fabricante (grifo acrescido) situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo;*  
...”

Como se depreende a partir da leitura do texto legal, o gozo do tratamento tributário mais favorecido (com alíquota de 7%) tem como requisito a condição de fabricante para o vendedor das mercadorias beneficiadas. Como o estabelecimento autuado não é fabricante das mercadorias vendidas, conforme alega o autuante e admite a Recorrente, não é de se fazer incidir a regra tributária acima, ao menos numa primeira leitura do texto legal.

Quanto a isso, parece ser fato incontroverso, pois o estabelecimento autuado não é, efetivamente, fabricante das mercadorias que foram objeto da autuação, o que afastaria, de plano, a aplicação da alíquota de 7% nas operações citadas.

Em que pese admita não fabricar as mercadorias vendidas, alega, o Sujeito Passivo, ser filial atacadista, condição que, na sua ótica, seria suficiente para o desfrute do tratamento jurídico-tributário mais favorecido, pois estaria equiparado a estabelecimento industrial com base no art. 4º, inciso II, da Lei Federal nº 4.502/1964, que instituiu o IPI.

Inicialmente, é importante frisar que a competência legislativa, na área tributária, dos entes federados é plena naquilo que se refere à instituição dos tributos, respeitada a área de atuação delimitada pela Constituição federal de 1988.

Especificamente naquilo que se reporta ao ICMS, a atribuição de competência foi feita pelo art. 155, inciso II, abaixo reproduzido.

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

...  
*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*  
...”

Possuindo, o Estado da Bahia, competência para legislar relativamente aos tributos cuja competência lhe foi atribuída pela CF/88, não pode a União emitir norma acerca dessa mesma

matéria, sob pena de malferimento ao princípio da autonomia das unidades federativas, consagrado no caput do art. 25 da CF/88, abaixo reproduzido.

*“Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.  
...”*

Tão caro é este princípio constitucional que não pode ser alterado nem mesmo mediante emenda ao texto da lei maior, conforme veda o seu art. 60 c/c o § 4º, inciso I desse mesmo dispositivo, abaixo transcrito.

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*

*...  
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*

*I - a forma federativa de Estado;*

*...”*

Assim, não pode ser admitida como válida uma interpretação da lei estadual que lhe extraia um conteúdo semântico com base num outro dispositivo, emanado de uma outra lei federal, cujo alcance restringe-se à esfera de competência da União, que, inclusive, não dispõe de quaisquer poderes para instituir isenção ou benefício fiscal, por força do disposto no art. 151, inciso III da CF/88, abaixo transcrito.

*“Art. 151. É vedado à União:*

*...*

*III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”*

A esfera de poder, portanto, responsável pela emissão de leis concernentes ao ICMS, no território baiano, é, unicamente, a Assembléia Legislativa do Estado da Bahia, cuja autonomia é ampla, sem qualquer limitação, salvo aquela relacionada à área de competência delimitada pelo legislador constituinte, pois não pode alterar o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela CF/88 para limitar competências, conforme dispõe o art. 110 da Carta Magna, abaixo.

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

Percebam, todavia, que inexistente qualquer limitação para que o legislador possa manejar os institutos de direito privado, emprestando-lhes, eventualmente, um conteúdo diverso. Somente não pode fazê-lo para fins de burla aos limites competenciais atribuído pela Constituição.

A equiparação dos estabelecimentos filiais à condição de industrial foi feita pela lei federal do IPI, como já destacado. Tal regra de extensão tem razões óbvias, qual seja atribuir responsabilidade tributária pelo recolhimento do tributo federal mencionado aos demais estabelecimentos da empresa industrial.

No caso do ICMS, tais motivações não se encontram presentes, já que o propósito do art. 16 da Lei nº 7.014/96 foi outro. A *mens legis* foi fomentar a produção das mercadorias no seio do território baiano, propiciando a geração de empregos e renda, objetivos que não restariam alcançados se o estabelecimento vendedor funcionasse apenas como um entreposto da matriz sediada em outra unidade da federação. Tal aspecto faria desaparecer a justa causa para a renúncia de receita por parte do tesouro.

Assim, como a lei baiana não fez qualquer menção aos estabelecimentos filiais, entendo que o intérprete não poderia ampliar o alcance da regra posta, mormente em se tratando de norma de exceção, cuja interpretação deve primar pela literalidade, no termos do art. 111 do CTN, abaixo reproduzido.

*“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”*

Quanto à menção feita, pelo Contribuinte, ao Parecer GECOT 543/99, vale destacar que a resposta dada à consulta formulada teve a sua eficácia limitada ao texto legal então vigente, deixando de se aplicar a partir do momento em que houve mudança da lei, pois não poderia prevalecer uma orientação dada com base na legislação revogada.

De fato, o texto vigente do § 1º do art. 16 da Lei nº 7.014/96, até o dia 22/03/2015, estendia o benefício fiscal às filias atacadistas, conforme abaixo.

*“Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*

*I - 7% (sete por cento) nas operações com:*

*...*

*c) mercadorias saídas diretamente do estabelecimento fabricante (grifo acrescido) situado neste Estado com destino a empresas de pequeno porte e microempresas inscritas no cadastro estadual, exceto em se tratando das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e das mercadorias não enquadradas no regime de substituição relacionadas nos incisos II, III e IV do caput deste artigo;*

*...*

*§ 1º Para efeito, e como condição de aplicação da alíquota de 7% (sete por cento), em função do previsto na alínea “c” do inciso I deste artigo:*

*I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista (grifo acrescido) que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa, ainda que localizado em outro Estado;*

*...”*

Como houve mudança do texto, não há de prevalecer a orientação dada, conforme foi frisado pela Decisão recorrida. Por conseguinte, não houve “orientação equivocada” do funcionário fiscal, como alegado pela empresa, a quem não é dado desconhecer a lei, conforme art. 3º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, abaixo.

*“Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.”*

Descabe, portanto, a exclusão da multa e dos juros de mora.

*Ex-positis*, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298616.0002/18-0**, lavrado contra **GENERAL MILLS BRASIL ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$638.792,59**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS