

**A. I. Nº** - 281424.0002/19-0  
**AUTUADO** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/11/2019

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0137-01/19**

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Autuado elide parcialmente a autuação ao comprovar que parte das mercadorias arroladas na autuação estava sob o regime de Substituição Tributária. O próprio autuante na Informação Fiscal acatou parcialmente as alegações defensivas e excluiu os valores indevidamente exigidos. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Indeferido os pedidos de realização de diligência/perícia e a redução da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/03/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$503.120,75, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2016.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 74 a 100). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Afirma que a infração é improcedente porque o autuante incluiu mercadorias cuja tributação foi feita pela alíquota correta, tendo desconsiderado o fato dos produtos autuados possuírem redução de base de cálculo, razão pela qual exige uma diferença indevida de ICMS.

Argui a nulidade do lançamento. Alega preterição do direito de defesa por descumprimento de dispositivo expresso em lei e ausência de comprovação da infração.

Invoca e reproduz o art. 2º do RPAF/BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, para afirmar que os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material foram violados.

Alega que isso ocorre porque a liquidez do Auto de Infração requer a exibição de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, descrevendo-se minuciosamente a infração e apresentando os documentos comprobatórios, sob pena de afrontar os referidos princípios, impossibilitando, desse modo, o exercício pleno ao contraditório e à ampla defesa, em violação ao art. 39, VI do RPAF.

Aduz que o autuante informa que a comprovação da exigência se lastreia no demonstrativo fiscal (planilha), nas notas fiscais eletrônicas emitidas e recebidas em 2016, notas fiscais eletrônicas de consumidor e na escrituração fiscal digital.

Entretanto, alega que quando o lançamento detalha a espécie de documento fiscal e trata de operações registradas mediante emissão de notas ao consumidor, via equipamento emissor de cupom fiscal, chamada na planilha de "CF-ECF", não informa o número nem apresenta o cupom

fiscal, impedindo-lhe que o identifique e de fato verifique a ocorrência da infração. Transcreve trecho da planilha fiscal como exemplo.

Alega que a identificação do cupom fiscal ou indicação das chaves de acesso já seriam insuficientes à comprovação da infração, pois o autuante tem obrigação de exibir os documentos fiscais. Acrescenta que nem isso lhe foi fornecido, ficando impossibilitado de comprovar as informações fiscais e os dados dispostos na planilha apresentada, especialmente quando a acusação é de erro de alíquota, a qual exige análise de produto a produto.

Observa que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é obrigatoriedade disposta em lei, e não faculdade da Fiscalização. Diz que desse modo, mesmo elaborada com dados da empresa, a planilha não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Afirma que a falta da identificação do cupom fiscal prejudica a verificação dos valores apresentados pela Fiscalização, ou seja, a materialidade dos valores exigidos, situação que macula o crédito tributário exigido de iliquidez e incerteza, cerceando, por sua vez, o direito de defesa e o devido processo legal.

Diz que tanto isso é verdade que o § 1º, do art. 39 do RPAF somente excepciona as exigências meramente formais. Diz que no caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova da infração em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência da identificação dos cupons fiscais não é passível de convalidação, simplesmente porque não supráveis ou presumíveis.

Nesse sentido, diz que em caso análogo, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE) já se pronunciou no sentido de que apresentação dos documentos (planilha, escrita fiscal) em mídia digital não dispensa a Fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados, como ocorre no presente caso, o que não foi observado pelo autuante, haja vista que sequer indicou o número do cupom fiscal, restringindo-se à identificação do produto pelo código. Reproduz decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE).

Assevera que, mesmo que tivesse apresentado a chave de acesso, o que não é o caso dos autos, o autuante não estaria desobrigado de apresentar os documentos fiscais. Ou seja, deve a Fiscalização apresentar todos os documentos utilizados pelo Fisco para confecção da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Afirma que essa falha demonstra que o levantamento apresentado pela Fiscalização não é suficiente, haja vista que a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Sustenta que a forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração. Acrescenta que necessitaria o autuante, no mínimo, identificar os cupons fiscais.

Salienta que nos termos do art. 142 do CTN, a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Afirma que não à toa, o art. 18, II, IV, “a” do RPAF/BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e desobedeçam aos dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Reproduz o referido dispositivo regulamentar processual.

Salienta que esse é o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF), reproduzindo, nesse sentido, as ementas atinentes aos Acórdãos JJF Nº 2027/00 e CJF Nº 0384-12/02.

Assevera que diante disso, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração, primeiro,

porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no amplo direito de defesa da Impugnante.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, mas sim de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque lhe retira o seu direito de defesa.

Conclusivamente, sustenta que resta evidente a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, sustenta a improcedência do lançamento. Alega existência de produtos com suposto erro na adoção da alíquota de 7%, em vez de 17%, no caso produto leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó.

Observa que a justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual (RICMS/2012) só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó, composto lácteo e leite do tipo longa vida produzido no Estado a Bahia nos termos do art. 268, XXV e XXIX do RICMS/BA/12.

Consigna que é o caso dos itens COMP PO ZERO NINH 380 GR, LT DES NOLAC 1L, LT INT NOLAC 1L, LT PO ZERO POLLY 200 200 G, LT PO INT GV 800GR 800G, LT PO INT GV 200GR 200G, LEITE INST NINHO 400G, LEITE INTEG LA SEREN 200G, LT PO DES CAMPONDESA 500 G, LEITE DEZ VIT PRIS, LEITE INTEGRAL ITAMB PACT 400G, LEITE INTEG ITAMBE 400G, LEITE INTEG ITAMBE 200G, LEITE SUPRASOY LIGHT 300G, LEITE SUPRASOY SEM LACTOS 300G, LEITE DESN ITAMBE 300G, LEITE SUPRASOY 350G etc., e demais produtos semelhantes que foram autuados.

Sustenta que improcede a limitação imposta pelo Estado da Bahia, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no art. 150, V e art. 152, da Carta Magna. Invoca a doutrina e jurisprudência para fundamentar o seu entendimento.

Consigna que a situação posta pelo Estado já foi objeto de análise do Poder Judiciário, em casos semelhantes ao presente, diferindo apenas em relação ao produto (leite longa vida). Observa que o MM Juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, em 25/08/2014, julgou procedente a Ação Anulatória nº 0375591-23.2013.8.05.0001, promovida pelo Wal Mart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial, contra o Estado que exigia o recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas do referido produto. Reproduz excertos da decisão.

Assinala que do mesmo modo, em setembro/2015 o Juiz da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0346138-46.2014.8.05.0001, nos quais figurou no polo ativo da demanda, decidiu pela impossibilidade da diferenciação de alíquota relativamente ao leite longa vida, entendimento que deve ser aplicado ao presente caso. Reproduz excertos da decisão.

Registra que o Tribunal de Justiça da Bahia vem confirmando esse entendimento, conforme recente acórdão sobre o tema, em caso idêntico ao presente e que participou como parte (doc. 03). Reproduz excertos da decisão.

Diz que no mesmo sentido já se posicionou o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Diz ainda que a questão também já foi decidida pelo Superior Tribunal Federal, ou seja, pela inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto. Reproduz ementa da decisão.

Sustenta que desse modo, a improcedência se impõe porque, considerando que o Estado da Bahia confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, afronta aos arts. 1º, 5º, 150, II e V, 155, II, § 2º, XII, “g” e 152, todos da Carta da República, dispositivos hierarquicamente superiores à legislação estadual.

Assevera que tanto é verdade, que diante da repercussão gerada, acharam por bem revogar os artigos pertinentes a presente discussão a partir de 01/02/2017, conforme transcrição que apresenta.

Ressalta que as ocorrências da autuação em tela se referem ao período de janeiro, fevereiro, março, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2016, razão pela qual os fatos geradores autuados estavam acobertados pelo benefício da redução de base de cálculo:

Conclusivamente, afirma que como foram incorretamente questionadas as alíquotas aplicadas em tais produtos, não se pode acolher a exigência fiscal por ser totalmente ilíquida e incerta, devendo o Auto de Infração ser declarado improcedente.

Prosseguindo, reporta-se sobre os produtos cosméticos determinados pela Instrução Normativa nº. 005/2016 - GEL CAB FROZEN, 130 G AZUL 130 GR, VEET NATUR CARM 100, VEET NATU PAPAY 100, SPRAY DESEMB 200ML, FLPR CORP SPA 8PRS, CRDEP FOR MEN, CREME PROT DE SEIOS, LOCAO HID JOHNSONS 200 ML, CR PENT JACQUE JANIN ROSA 200 ML, GEL C GLIT TRLL 150G ROSA 150 G, SPRAY DESEM PP 150G VERMEL 250ML, LEITE HIDRATANTE MONICA, TON BIOCOL HOMEM LO ESC, AM KIT FLASH LIGHTS 100ML, AMP TRIPLAS PANTENE 3 UM, IMEDIA EXC LOURO PRO, CASTING CR GLOSS MOR MORANG, KOLESTON L CLA ACINZ 121 55GR (etc.).

Observa que consta no lançamento operações com cosméticos - batom, hidratante, depilatório, esmalte, removedor, máscaras de cílios, hidratante, entre outros - pelas quais se teria aplicado alíquota menor que a devida. Afirma tal conclusão não procede.

Alega que apesar da Lei nº 13.461/2015 ter alterado a Lei nº 7.014/1996 e com isso estabelecido acréscimo de 2% na alíquota aplicável às operações com cosméticos, somente com a edição da Instrução Normativa nº 005, DE 16 DE SETEMBRO DE 2016 se determinou finalmente quais produtos estariam incluídos nessa categoria, de forma que antes da referida IN não há regulamentação nem se pode esperar os efeitos da Lei.

Assevera que tanto é assim que a mencionada IN expressamente consignou que *para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.*

Conclusivamente, sustenta que desse modo, antes da Instrução Normativa nº. 005/2016 não há que se cobrar o acréscimo nas operações com cosméticos, os quais deverão ser excluídos do lançamento.

Continuando, reporta-se sobre os produtos que entende estão sujeitos à substituição tributária, no caso: PIZZA E BISCOITOS - DOCINHO BEIJ CABOCLO, DOCINHO QUERO MAIS, DOCINHO LOLI, DOCINHO BEIJ, DOCINHO QUER, DOCINHO LOLITA, PIZZA PRESU RET, PIZZA SALAME, PIZZA PROVOLONE, PIZZA ATUM, PIZZA CALAB (NCM 1905.01).

Salienta que as pizzas e biscoitos estão classificados no código NCM 1905.01 e nesta condição submetidos à sistemática da substituição tributária, não havendo que se imputar a falta de recolhimento do imposto, devidamente pago.

Acrescenta que o documento fiscal que respaldou a operação com DOCINHO LOLITA - NE-DOCINHO LOLITA - DOCINHO LOLITA 200G DLICIA, com chave de acesso 27190303246173000182550020000318931604991865, destaca a sistemática no campo da 'natureza da operação'.

Consigna que o mesmo ocorre na operação com EQLIB QUEIJO SU 105G, chave de acesso 2916 1031 5651 0401 7304 5500 1000 5498 1612 0725 9950.

Alega que nas operações com PIZZA PRESU RET, chave de acesso 29190201838723026436550020053421521053510021, também se encontra o regime de tributação.

Afirma que dessa forma, devem ser afastados tais produtos do lançamento, diante da improcedência da acusação da falta de recolhimento do imposto.

Diz que os casos expostos acima demonstram a fragilidade do lançamento, eivado de nulidade ou pela improcedência, diante da superação da acusação de erro de alíquota, de forma não se pode

vislumbrar liquidez e certeza na acusação fiscal, especialmente quando as imprecisões provocam o cerceamento ao direito de defesa e inviabilizam o contraditório.

Conclusivamente, pede a declaração de nulidade do lançamento ou reconhecimento da sua improcedência.

Assevera que mesmo diante da comprovação da insubsistência da autuação ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Afirma que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Alega que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Conclusivamente, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Invoca e reproduz o art. 112 do CTN para afirmar que deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida, pois referido dispositivo é claro ao determinar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Alega que assim também entende os Tribunais Superiores. Reproduz excertos de decisões do STF e STJ.

Diz que o direito está prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em questão.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal. Requer, sucessivamente, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco. Requer, ainda, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à empresa (art. 112 do CTN). Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.139 a 151). Registra que o autuado efetuou recolhimento em 31/05/2019 com valor principal de R\$154.991,47, referente a este Auto de Infração, sendo que o valor histórico total exigido é de R\$503.120,75.

Contesta as alegações defensivas atinentes à nulidade arguida por preterição ao direito de defesa.

Diz que as afirmações defensivas não representam a realidade. Observa que é inquestionável a obrigatoriedade da comprovação mediante documentos que possam fundamentar a infração. Acrescenta que no caso em apreço, grande parte da infração está representada nas vendas ao consumidor final, realizadas por meio de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECFs, conforme demonstrativo analítico de fls. 09 a 11, cuja integralidade encontra-se na mídia, tipo DVD-R, de fl.12.

Salienta que a forma de se documentar a infração em análise é indicando os cupons fiscais que deram origem ao demonstrativo da fiscalização, por amostragem, já que durante o exercício são emitidos dezenas de milhares de cupons fiscais.

Assinala que os referidos documentos são extraídos da Leitura de Memória de Fita-Detalhe –MFD – dos equipamentos emissores de cupons fiscais. Acrescenta que ao compulsar os autos, pode-se facilmente observar, fl. 06, que o autuado foi regularmente intimado a apresentar as MFDs de 2016 em 07/03/2019. Consigna que o autuado, como de praxe, prontamente atendeu a intimação entregando à fiscalização as referidas MFDs, conforme se pode observar na petição da empresa de fl. 63.

Esclarece que após análise das MFDs entregues pelo autuado, foram extraídos, por amostragem, cerca de 430 operações de saídas por meio de cupons fiscais, correlacionadas com os produtos indicados no demonstrativo analítico da fiscalização que apresentaram erro na aplicação de alíquota.

Explica que elaborou, então, uma planilha com essas operações extraídas da Leitura de Memória de Fita-Detalhe e anexou aos autos (fls. 14 a 21). Acrescenta que nesta planilha se observam claramente todos os dados inerentes aos cupons fiscais que deram origem à infração. Diz que desse modo, constata-se, entre outros dados, as datas das operações, os números dos cupons fiscais, os números dos ECFs, os códigos de fabricação dos ECFs, os códigos dos produtos, as descrições dos produtos, todos os valores relacionados às operações de saídas e suas respectivas alíquotas.

Assevera que as irregularidades estão devidamente comprovadas nos autos, descabendo falar-se em preterição ao direito de defesa. Acrescenta que não obstante as provas constarem do processo em meio físico, a Escrituração Fiscal Digital (EFD) da empresa, que é a escrita oficial e que contém todas as operações de entradas e saídas do estabelecimento, por produto, e com todos os dados e valores inerentes a estas operações, e que serviu de base para a elaboração do demonstrativo da fiscalização, encontra-se também anexada aos autos na mídia, tipo DVD-R, de fl. 12.

Consigna que, da mesma forma, também foram anexados aos autos, em meio físico, por amostragem, com o objetivo de comprovar a infração, as Notas Fiscais eletrônicas e as Notas Fiscais de Consumidor eletrônicas (fls. 22 a 62), identificando operações de saídas que também apresentaram erro na aplicação de alíquota. Acrescenta que todas estas Notas Fiscais eletrônicas emitidas pelo autuado no exercício de 2016 encontram-se no DVD-R de fl. 12, podendo o autuado imprimi-las a qualquer momento, caso queira.

Conclusivamente, diz que assim sendo, não devem prosperar as alegações defensivas em relação à preterição ao direito de defesa.

No tocante à alegação defensiva referente aos produtos leite longa vida, leite em pó e composto lácteo, diz que não cabe nem ao autuante nem aos julgadores administrativos a análise da constitucionalidade do lançamento tributário, sendo-lhes vedado negar aplicação a ato normativo de qualquer natureza emanado de autoridade superior. Observa que o próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de Julho De 1999, em seu artigo 167, incisos I e III faz esta restrição. Reproduz o referido dispositivo regulamentar processual.

Invoca e reproduz o art. 268, incisos XXV e XXIX, do RICMS/2012/BA, Decreto nº 13.780/12. Observa que referido dispositivo regulamentar dispõe sobre a redução de base de cálculo. Diz que resta evidente que a aplicação da redução da base de cálculo aplica-se aos produtos fabricados no Estado da Bahia.

Salienta que por se tratar de norma de benefício fiscal, a redução da base de cálculo deve ser interpretada de forma literal, e não deve resultar em dispensa de pagamento de tributo devido, a teor do art. 108, § 2º, c/c art. 111 do CTN.

Sustenta que não é o caso de se falar em óbices ao tráfego de mercadorias em função de procedência ou de destino. Diz que este tem sido o reiterado entendimento do CONSEF, conforme esclarece a decisão proferida no Acórdão JJF Nº 0056-05/14, cujos excertos do voto reproduz.

Registra que o entendimento do CONSEF está plenamente consolidado em reiteradas decisões sobre esta matéria, a exemplo do Acórdão JJF Nº 0145-05/16, no qual a Junta de Julgamento Fiscal julgando caso idêntico desta mesma empresa ratifica o entendimento da Fiscalização. Transcreve excertos do voto.

Ressalta a existência de outras recentes decisões, todas julgando procedentes autuações de

natureza idêntica ao presente processo e contra a mesma empresa, no caso o Acórdão JF nº 0194-01/16, mantido pelo Acórdão nº 0168-12/17, e Acórdão JF nº 0200-04/16, mantido pelo Acórdão nº 0191-12/17.

No tocante às decisões judiciais colacionadas aos autos pelo autuado, diz que a Ação anulatória nº. 0375591-3.2013.08.05.0001, não tem efeito vinculante quanto ao presente PAF, sendo específica àquele lançamento de ofício e àquela empresa, no caso Wal Mart Brasil Ltda. Quanto aos Embargos à Execução Fiscal nº 0346138-46.2014.8.05.0001, diz que não transitou em julgado, podendo ser objeto de recurso pela Fazenda Pública.

Assevera que também os precedentes judiciais citados pelo autuado, a exemplo daqueles proferidos pelo STF, da mesma forma não vinculam a Fazenda Pública do Estado da Bahia, uma vez que esta não figurou como parte, e nem a declaração de inconstitucionalidade retirou do ordenamento jurídico pátrio ato normativo originário deste Estado.

Conclusivamente, diz que desse modo, não devem ser acolhidos os argumentos defensivos concernentes aos produtos “Leite Tipo Longa Vida”, “Leite em Pó” e “Composto Lácteo em Pó”.

No que tange ao argumento defensivo atinente aos cosméticos, consigna que a incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituída pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, que alterou o Art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16. Reproduz o teor do referido dispositivo legal.

Sustenta que desse modo, as operações com cosméticos passaram a ser tributadas com o adicional de 2% (18% + 2%) a partir 10/03/2016, haja vista que nesta data o mandamento legal descrito entrou em vigor com eficácia plena.

Assinala que, em 09/2016, foi publicada a Instrução Normativa de nº 05/2016 pelo Superintendente de Administração Tributária com o objetivo de relacionar os cosméticos que estariam sujeitos ao referido adicional.

Observa que uma instrução normativa é um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, simplesmente. Diz que assim sendo, a instrução normativa deve sempre estar em consonância com o ordenamento jurídico, não podendo inovar leis ou decretos, em respeito ao princípio da hierarquia das normas, portanto, se a lei em questão normatizou sua vigência para 10/03/2016 é a partir desta data que ela entra definitivamente em vigor.

Aduz que a simples publicação da instrução normativa não tem o condão de alterar a data que entrou em vigor a lei a qual ela se refere, pois seria manifestamente uma norma irregular. Diz que caso o autuado tivesse com alguma dúvida sobre o alcance da palavra “cosméticos” contida na lei, poderia ter efetuado uma Consulta formal à SEFAZ. Observa que o autuado teve um prazo de 90 dias entre a publicação e a vigência da lei.

Registra que esse tem sido o entendimento do CONSEF em suas decisões, conforme se observa no Acórdão JF Nº 0166-02/18, cujo teor reproduz.

Salienta que o autuado, efetivamente, começou a adicionar o percentual de 2% nas operações com cosméticos a partir da data designada na lei, conforme se pode ver nos DANFES acostados aos autos às fls. 152 a 163. Ou seja, seguiu inicialmente a legislação em vigor. Porém, devido à grande quantidade de produtos que compõem o segmento de cosméticos, alguns itens ficaram de fora da alteração efetivada pela empresa em seus sistemas, sendo estes itens que estão sendo cobrados no demonstrativo da fiscalização. Acrescenta que assim, por exemplo, a grande maioria dos esmaltes, batons, cremes, etc. (que são centenas) se adequaram à nova legislação, mas alguns itens ficaram de fora da alteração, continuando com a tributação unicamente de 18%.

Diz que ao se analisar o demonstrativo de cobrança verifica-se que, mesmo após a edição da instrução normativa, as irregularidades, para aqueles itens que não foram alcançados pela alteração nos sistemas, persistiram até o final do exercício fiscalizado.

Conclusivamente, diz que dessa forma, não devem ser acolhidas as alegações defensivas.

Quanto às alegações defensivas atinentes aos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, diz que o autuado aponta em sua defesa os produtos indicados à fl. 91, biscoitos e pizzas. Consigna que analisando os referidos produtos, no tocante aos biscoitos, assiste razão ao autuado em relação aos seguintes produtos: elencados na peça defensiva, uma vez que estão sujeitos ao regime de substituição tributária, classificados nos códigos NCMs 1904.10.00 e 1905.90.20, segundo as notas fiscais dos fornecedores: DOCINHO BEIJ CABOCLO, DOCINHO QUERO MAIS, DOCINHO LOLI, DOCINHO BEIJ, DOCINHO QUER, DOCINHO LOLITA E EQLIB QUEIJO SU 105G.

Registra que em decorrência dessas constatações, os produtos acima referidos foram excluídos e um novo demonstrativo para o exercício de 2016 foi elaborado e anexado às fls. 164 a 166, reduzindo a infração de R\$503.120,75 para R\$502.384,88. Observa que este novo relatório em sua integralidade, com discriminação por produto, detalhado por data, denominado “Infração 1\_IE 02166609\_Novo\_Erro na Aplicação da Alíquota\_2015” está contido no CD-R anexado à fl. 168.

Salienta que novo Demonstrativo de Débito também foi elaborado e anexado à fl. 167.

Quanto às alegações defensivas referentes às pizzas, diz que são pizzas recheadas, conforme se pode observar nas descrições. Afirma que no exercício de 2016, os citados produtos inquestionavelmente possuíam tributação normal.

Frisa que o autuado, inclusive, na quase totalidade das operações de saídas desses produtos conferiu-lhes tributação normal, conforme, por exemplo, as notas fiscais de consumidor eletrônicas de fls. 170 a 176.

Assinala que o autuado traz aos autos um recorte de nota fiscal eletrônica, fl. 92, referindo-se como se ela tivesse o produto PIZZA PRESU RET, com natureza da operação de venda de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária. Diz que ao se analisar o documento completo, verifica-se a existência de outra pizza, mas a emissão desse documento somente ocorreu no exercício de 2019. Ou seja, diferente do exercício de 2016, conforme documento completo às fls. 177 a 181. Observa que o produto pizza recheada somente entrou para o regime de substituição tributária em 01/06/2018, alteração conferida à redação do Anexo 1 do RICMS/BA pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18.

Registra que no DANFE de fl. 182 emitido no exercício de 2016, que possui a mesma fornecedora da nota fiscal acostada pelo autuado, exercício de 2019, traz o produto pizza com tributação normal.

Conclusivamente, diz que desse modo, a exigência atinente às pizzas está sendo feita corretamente.

No que concerne ao argumento defensivo atinente à exorbitância da multa aplicada, salienta que a referida multa está amparada pelo artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Assevera que inexistente previsão legal que autorize a não aplicação ou a redução pleiteada, e falece competência ao Fisco para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada lei.

Diz que assim sendo, por haver norma legal em vigor e com eficácia plena não se pode atender à solicitação do autuado de não aplicação ou redução da multa.

Quanto ao pedido do autuado de aplicação da interpretação mais favorável ao Contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma, manifesta o entendimento de que não há como prosperar a aplicação do princípio *in dubio pro contribuinte*, uma vez que não existem dúvidas quanto a autuação, nos termos do artigo 112 do CTN.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração, com exceção dos valores já admitidos como indevidos.



O autuado, cientificado da Informação Fiscal, via postal (AR), em 17/07/2019, (fls.184/185) não se manifestou no prazo de 10 dias concedido na intimação.

Nos termos do artigo 138 do RPAF/BA/99, foi declarada concluída a instrução do PAF, sendo encaminhado para inclusão em pauta de julgamento.

Após a instrução do PAF, foi acostada aos autos Manifestação intempestiva do impugnante, cuja protocolização ocorreu em 19/08/2019, portanto, após o prazo de 10 dias concedido na intimação de fls. 184/185, datada e com ciência do autuado em 17/07/2019, na qual reitera os termos da Defesa inicial.

## VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante. A alegação defensiva é de preterição do direito de defesa por descumprimento de dispositivo expresso em lei e ausência de comprovação da infração.

Sustenta o impugnante que isso ocorre porque a liquidez do Auto de Infração requer a exibição de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, descrevendo-se minuciosamente a infração e apresentando os documentos comprobatórios, sob pena de afrontar os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impossibilitando, desse modo, o exercício pleno ao contraditório e à ampla defesa, em violação ao art. 39, VI do RPAF.

O exame dos elementos que compõem o presente processo, especialmente das planilhas elaboradas pelo autuante, acostadas aos autos, por amostragem, em papel e na integralidade no DVD-R, de fl.12, permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva.

Verifica-se, claramente, que assiste razão ao autuante quando contesta a alegação defensiva, afirmando que é inquestionável a obrigatoriedade da comprovação mediante documentos que possam fundamentar a infração.

O registro feito pelo autuante no sentido de que, elaborou uma planilha com as operações extraídas da Leitura de Memória de Fita-Detalhe e anexou aos autos (fls. 14 a 21), sendo que nesta planilha se observam claramente todos os dados inerentes aos cupons fiscais que deram origem à infração, no caso datas das operações, números dos cupons fiscais, números dos ECFs, códigos de fabricação dos ECFs, códigos dos produtos, descrições dos produtos, valores relacionados às operações de saídas e suas respectivas alíquotas, de fato, procede. Constata-se que referidas planilhas contêm todos esses dados e informações, conforme aduzido pelo autuante.

Observa-se que o lançamento de ofício em exame foi efetuado em conformidade com a legislação do ICMS, tanto no sentido material, no caso a Lei nº 7.014/06 e RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, como no sentido formal, ou seja, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

O autuante elaborou e acostou aos autos os elementos necessários e indispensáveis à validação do lançamento de ofício em questão - demonstrativos, planilhas, etc. -, cujas cópias foram entregues ao autuado, inclusive mediante mídia do tipo DVD-R, conforme intimação e AR (Aviso de Recebimento), anexados às fls. 71/72 dos autos.

Nota-se que o autuado pode exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, conforme exerceu ao reconhecer parcialmente a procedência da autuação, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido e rechaçar a parte não reconhecida, identificando as situações e mercadorias com as quais não concordava com a exigência fiscal.

É certo que - independentemente do alcance ou interpretação que se pretenda dar ao § 3º, do art. 8º do RPAF/99 -, não se apresenta razoável que seja ofertado na integralidade ao sujeito passivo planilhas em papel - conforme aduzido pelo impugnante - quando, em face da quantidade de documentos fiscais, milhares ou mesmo milhões, emitidas pelo Contribuinte de grande porte -

como é o caso do autuado -, a entrega das planilhas e demonstrativos mediante meio magnético (DVD-R) lhe permite exercer de forma muito mais precisa, ágil e plena o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Certamente que imaginar hoje os prepostos do Contribuinte analisando as centenas de folhas das planilhas em papel, no intuito de identificar cada cupom fiscal e/ou nota fiscal, item por item, no intuito de identificar alguma impropriedade na autuação, quando utilizando as informações e dados fornecidos pela Fiscalização em meio magnético tal análise se dá com mais rapidez e segurança, pela utilização dos recursos da informática, efetivamente, não soa razoável. Há que se preservar e possibilitar da melhor forma possível o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório do Contribuinte como ocorre com a entrega na integralidade dos papéis de trabalho em meio magnético (DVD-R), conforme se deu no presente caso.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Conforme relatado, após a instrução do PAF foi acostada aos autos Manifestação intempestiva do impugnante, cuja protocolização ocorreu em 19/08/2019, portanto, após o prazo de 10 dias concedido na intimação de fls. 184/185, datada e com ciência do autuado em 17/07/2019, na qual reitera os termos da Defesa inicial.

Quanto à diligência/perícia, observo que o autuado nada trouxe em termos valorativos ou quantitativos que pudesse suscitar a possibilidade de sua realização, razão pela qual indefiro o pedido, com fulcro no art. 147, I, “a”, “b” II, “a” do RPAF/99.

No mérito, o impugnante alega a improcedência da exigência fiscal no tocante à existência de suposto erro na adoção da alíquota de 7%, em vez de 17%, nas saídas dos produtos leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó. Observa que a justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual (RICMS/2012) só permite a redução da base de cálculo para os produtos leite em pó, composto lácteo e leite do tipo longa vida, desde que produzidos no Estado da Bahia, nos termos do art. 268, XXV e XXIX do RICMS/BA/12.

Na realidade, o inconformismo do autuado diz respeito à limitação imposta pela legislação do ICMS do Estado da Bahia, no sentido de que a redução da base de cálculo é aplicável exclusivamente aos referidos produtos se fabricados neste Estado. Alega que é inconstitucional tal restrição, por ferir o disposto nos artigos 150, V e 152 da Constituição Federal/1988.

No caso, trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF. É indubitoso que nos termos da legislação posta o benefício de redução da base de cálculo alcança exclusivamente os produtos leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó, fabricados no Estado da Bahia. Inúmeras são as decisões deste CONSEF neste sentido, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 0145-05/16, JJF nº 0194-01/16, CJF nº 0168-12/17, JJF nº 0200-04/16, CJF nº 0191-12/17.

No que tange às decisões judiciais aduzidas pelo impugnante, observa-se a inexistência de qualquer vínculo entre elas e o presente processo, portanto, não produzem qualquer efeito jurídico capaz de afetar o julgamento e decisão deste PAF por este órgão julgador administrativo de Primeira Instância.

As questões aduzidas pelo impugnante, atinentes à inconstitucionalidade e ilegalidade, não podem ser apreciadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, haja vista a existência de vedação expressa neste sentido, consoante o art. 167, I, II do RPAF/99.

Dessa forma, correta a exigência fiscal no que tange aos produtos leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó.

No tocante aos cosméticos, o impugnante alega que apesar da Lei nº 13.461/2015 ter alterado a Lei nº 7.014/1996 e com isso estabelecido acréscimo de 2% na alíquota aplicável às operações com cosméticos, somente com a edição da Instrução Normativa nº 005, DE 16 DE SETEMBRO DE 2016 se

determinou finalmente quais produtos estariam incluídos nessa categoria, de forma que antes da referida IN não há regulamentação nem se pode esperar os efeitos da Lei.

Constata-se que assiste razão ao autuante, quando diz que a incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações de saídas de cosméticos foi instituído pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, que alterou o Art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16, sendo tributadas com o adicional de 2% (18% + 2%) a partir 10/03/2016, haja vista que nesta data a referida determinação legal passou a vigor em sua eficácia plena.

É cediço que uma Instrução Normativa não pode ser imposta no ordenamento jurídico para mudar, alterar, modificar uma Lei, no presente caso, Lei em sentido estrito.

Assim sendo, com o advento da Lei nº 13.461, de 10/12/15, que alterou o Art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16, jamais poderia a Instrução Normativa nº. 05/2016 afastar a vigência desta normal legal, haja vista que deve estar em conformidade com o ordenamento jurídico.

Em verdade, cabe a Instrução Normativa de forma estrita, observar os preceitos previstos na Lei e nunca alterá-los, situação que ocorreria caso acolhida a tese defensiva de que, apesar da Lei nº 13.461/2015 ter alterado a Lei nº 7.014/1996 e com isso estabelecido acréscimo de 2% na alíquota aplicável às operações com cosméticos, somente em 16/09/2016 com a edição da Instrução Normativa nº. 005 se determinou quais produtos estariam incluídos nessa categoria, de forma que antes da referida Instrução Normativa não havia regulamentação nem se poderia esperar os efeitos da Lei.

Apenas a título de registro, cabe observar que o Contribuinte tem assegurado o direito de formular consulta sobre a interpretação e aplicação da Lei, conforme previsto no art. 55 do RPAF/BA/99, sendo certo que, se a alteração do art. 16-A da Lei nº 7.014/96 passou a vigor a partir de 10/03/16 e dúvidas existiam sobre quais produtos caberia a aplicação do adicional de 2%, poderia o autuado ter formulado consulta neste sentido perante o órgão competente da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o que afastaria qualquer possibilidade de autuação.

Assim sendo, a exigência fiscal referente aos produtos cosméticos é subsistente.

O autuado alega exigência indevida de produtos que estão sujeitos à substituição tributária, no caso: PIZZA E BISCOITOS - DOCINHO BEIJ CABOCLO, DOCINHO QUERO MAIS, DOCINHO LOLI, DOCINHO BEIJ, DOCINHO QUER, DOCINHO LOLITA, PIZZA PRESU RET, PIZZA SALAME, PIZZA PROVOLONE, PIZZA ATUM, PIZZA CALAB (NCM 1905.01).

O autuante, na Informação Fiscal, acata, acertadamente, as alegações defensivas referentes aos biscoitos por estarem sujeitos ao regime de substituição tributária, classificados nos códigos NCMs 1904.10.00 e 1905.90.20, conforme as notas fiscais dos fornecedores, no caso: DOCINHO BEIJ CABOCLO, DOCINHO QUERO MAIS, DOCINHO LOLI, DOCINHO BEIJ, DOCINHO QUER, DOCINHO LOLITA E EQLIB QUEIJO SU 105G, excluindo os respectivos valores da exigência fiscal, o que resultou na redução do valor do ICMS originariamente exigido no Auto de Infração de R\$503.120,75 para R\$502.384,88.

No que tange às alegações defensivas referentes às pizzas, o autuante não acolhe os argumentos defensivos afirmando que se trata de pizzas recheadas, conforme se observa nas descrições, sendo que no exercício de 2016, as operações de saídas dos referidos produtos eram tributadas normalmente.

De fato, verifica-se que assiste razão ao autuante. Ou seja, o próprio autuado realizou operações de saídas desses produtos tributando normalmente, conforme se verifica na análise das notas fiscais de consumidor eletrônicas acostadas pelo autuante a título exemplificativo às fls. 170 a 176.

Do mesmo modo, verifica-se que assiste razão ao autuante quando menciona que o impugnante traz aos autos um recorte de nota fiscal eletrônica, fl. 92, referindo-se como se ela tivesse o produto PIZZA PRESU RET, com natureza da operação de venda de mercadoria sujeita ao regime

de substituição tributária, contudo, a análise do referido documento na sua integralidade permite constatar a existência de outra pizza, sendo que sua emissão somente ocorreu no exercício de 2019, portanto, diverso do exercício de 2016, conforme documento completo às fls. 177 a 181. Observa que o produto pizza recheada somente entrou para o regime de substituição tributária em 01/06/2018, alteração conferida à redação do Anexo 1 do RICMS/BA pelo Decreto nº 18.406, de 22/05/18, DOE de 23/05/18. Assim sendo, correta a exigência fiscal no tocante aos produtos pizza.

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$502.384,88, conforme novo Demonstrativo de Débito elaborado pelo autuante acostado a fl. 167 dos autos.

Por derradeiro, no tocante ao argumento defensivo de que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao Contribuinte, consoante previsão do art. 112 do CTN, no presente caso descabe tal aplicação, haja vista a inexistência de qualquer dúvida interpretativa.

No que concerne a alegação da defesa de que a multa aplicada é exorbitante e viola o princípio do não-confisco, saliento que de acordo com o inciso I, do art.167 do RPAF-BA/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, sendo que a multa aplicada se encontra prevista artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

No tocante ao pedido de redução da multa, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal, conforme previsto no art.158, do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281424.0002/19-0**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$502.384,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos devidos acréscimos legais, cabendo homologação do pagamento efetuado pelo autuado.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR