

PROCESSO - A. I. Nº 281424.0008/17-2
RECORRENTE - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0133-04/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/12/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0297-12/19

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. LEITE LONGA VIDA COMPOSTO LÁCTEO E LEITE EM PÓ. O benefício da redução da base de cálculo previsto no RAICMS diz respeito às saídas de leite e composto lácteo de fabricação interna e não de fabricação em outras unidades Federativas, conforme utilizado pelo autuado. Quanto ao produto máquinas de lavar de uso doméstico, o benefício previsto no Convênio ICMS 52/91 é concedido ao estímulo de atividade industrial. A função da Instrução Normativa nº 05/2016, com vigência a partir de 10/03/16 apenas esclarece quais os produtos que deveriam ser considerados como cosméticos para fins de incidência do adicional de 2%, e não interfere no comando legislativo da Lei nº 13.461 de 10/12/2015, devendo, portanto, os itens cosméticos serem mantidos no lançamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator em relação aos itens Cosméticos e Máquina de Lavar. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/12/2017, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 03.02.05 – em decorrência do recolhimento efetuado a menos, nos meses janeiro a dezembro de 2016, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias através de ECF, regularmente escrituradas, no valor principal de R\$243.329,41 acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0133-04/18 (fls. 134/157), com base no voto do Relator, a seguir transscrito:

VOTO

O presente Auto de Infração acusa o contribuinte de ter efetuado o recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara e devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual ultrapassou as arguições de nulidade.

No mérito o contribuinte apresentou defesa reclamando, em relação ao item cosméticos, que a cobrança do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%, estabelecida no art. 16-A da Lei 7.014/96, efeitos a partir de 10/03/16, somente poderia ser exigida a partir de 16/09/2016, em razão da edição da Instrução Normativa SAT nº 5, que definiu os cosméticos que teriam o referido adicional, portanto, antes da referida data não havia qualquer legislação que indicasse os esmaltes, cremes de beleza, água oxigenada, etc, como sujeitos à tributação diferenciada.

Discordo deste entendimento pois como bem esclareceu o autuante em sede de Informação Fiscal, o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituído

através da Lei nº 13.461 de 10/12/15, que alterou o art. 16-A da Lei 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16. Portanto, a partir daquela data a alíquota prevista para os **cosméticos**, de 18%, deveriam ser acrescidas do percentual de 2%, referente ao fundo de combate à pobreza, totalizando a carga tributária de 20%.

Quanto a citada Instrução Normativa nº 05/2016, editada pelo Superintendente de Administração Tributária, com vigência a partir de 10/03/16 constato que a mesma teve como finalidade esclarecer quais os produtos que deveriam ser considerados como cosméticos para fins de incidência do adicional de 2%.

No caso presente constato que os produtos objeto da exigência, elencados pelo próprio contribuinte em sua peça defensiva, “esmaltes, batom, água oxigenada, etc.” encontram-se listados no referido anexo, não havendo dúvidas de que os mesmos estão sujeitos a tal incidência, desde a alteração promovida no art.16-A da Lei 7.014/96, ou seja, 10/03/2016, razão pela qual não cabe a exclusão dos valores objeto do presente lançamento.

Quanto aos produtos leite longa vida, leite em pó e composto lácteo, argumenta o contribuinte ser improcedente a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, pois os artigos 150, V e 152 da CF/88, veda limitações ao tráfego de bens e estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

No que diz respeito ao argumento de que havendo uma limitação imposta pelo Estado por meio de uma carga tributada majorada e diferenciada viola a vedação constitucional disposta no art. 150, V, e art. 152 da Carta Magna cumpre esclarecer que tal apreciação não compete a esse Órgão julgador, conforme previsão expressa do art. 167, I, do RPAF/BA, por conseguinte, inócuia qualquer decisão nesse sentido.

No tocante a alegação de que o Estado da Bahia não pode aplicar tributação diferenciada na comercialização de leite produzido no Estado e adquirido em outros Estados, observo que o benefício da redução de base de cálculo previsto nos incisos XXV e XXIX do art. 268 do RICMS/12, vigentes à época dos fatos geradores, dizem respeito exclusivamente às operações internas destas mercadorias adquiridas de fabricante estabelecido neste Estado, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 7%”, afastando a aplicação do benefício ao produto adquirido em outros estados. Tal benefício tem como finalidade estimular a produção e circulação desses produtos e não representa qualquer impedimento a circulação de leite produzido em outros Estados.

Portanto, resta comprovado que o sujeito passivo utilizou o benefício da redução da base de cálculo de forma indevida, estando correto o comportamento fiscal em exigir a aplicação da alíquota cheia na saída do leite longa vida, leite em pó e composto lácteo oriundo de outro Estado.

Quanto à decisão judicial da Ação Anulatória, promovida contra o Estado da Bahia pela Walmart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial do recorrente, esta não tem efeito vinculativo ao Processo Administrativo Fiscal, ora em análise, sendo específica àquele lançamento de ofício e àquela empresa. Da mesma forma, os precedentes judiciais citados na peça de defesa, proferidos pelo STF (Supremo Tribunal Federal), não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que esta não figurou em nenhuma das ações citadas como parte.

No que tange a alegação defensiva de que o autuante equivocou-se ao desconsiderar a redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais determinada no Convênio 52/91, observo que o citado Convênio concede redução da base de cálculo nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e implementos agrícolas.

O art. 266 do RICMS-BA/2012 também trata da matéria em análise, conforme a seguir reproduzido:

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

I - das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:

a) relacionados no Anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80 % (oito inteiros e oitenta centésimos por cento);

b) relacionados no anexo II do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 5,60 % (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), exceto nas saídas interestaduais destinadas a contribuinte, cuja redução será de forma que a carga tributária seja equivalente a 7,0 % (sete por cento);

De acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante, a exigência recai sobre duas máquinas de lavar roupas para uso doméstico, restando evidenciado que o teor do mencionado Convênio ICMS nº 52/91, expressamente caracteriza que os produtos alcançados pelo benefício têm atributo específico e inequivocamente definido, ou seja, máquinas e equipamentos industriais.

Assim, conclui-se que o benefício não se aplica a qualquer máquina, aparelho ou equipamento, eis que, industrial significa reforçado, de grande capacidade de produção e com aplicação específica em ambiente fabril, em total contraste com o qualificativo doméstico, ou mesmo a simples denominação genérica de máquina,

aparelho ou equipamento sem qualquer qualificação.

Dessa forma, o que se depreende é que a destinação do benefício fiscal é direcionada ao estímulo da atividade industrial, não se aplicando aos aparelhos domésticos. Por se tratar de benefício fiscal, impõe-se a interpretação do dispositivo legal em sua expressa literalidade, e não há que se falar em ampliar a extensão do benefício para qualquer tipo de máquina, aparelho ou equipamento, como entendeu o defendente.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciado por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Em relação a pretensão do contribuinte de aplicar a decisão mais favorável ao contribuinte entendo ser inaplicável, em razão de inexistir dúvidas em relação a matéria apreciada.

No que diz respeito ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158, do RPAF/BA.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já recolhida.

Inconformado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário tempestivo, aduzindo, de início, que mesmo diante da Decisão da JJF, o Auto de Infração continua sendo improcedente, pelos motivos abaixo:

1. COSMÉTICOS: relacionados na IN SAT 5/2016. O art. 16-A da Lei 7.014/96, introduzido pela Lei 13.461/15, estabelece quais os produtos sujeitos ao adicional de 2% relativo ao Fundo Estadual de Combate a Erradicação da Pobreza.

O art. 16-A da Lei 7.014/96, introduzido pela Lei nº 13.461/15, estabelece quais os produtos sujeitos ao adicional de 2% relativo ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, **efeitos a partir de 10/03/16**.

E para definir quais os cosméticos que teriam o referido adicional, foi editada a Instrução Normativa SAT nº. 5 apenas em 17/09/2016. Ou seja, antes da referida data, não havia qualquer especificação legislação que indicasse os esmaltes, cremes de beleza, água oxigenada etc., como sujeitos à tributação diferenciada.

Nesse sentido, como a regra no Direito Tributário é a irretroatividade das normas (art. 105 do CTN), e não estando o presente caso dentre as exceções do art. 106 do CTN, não se pode exigir o adicional de 2% sobre os produtos autuados para períodos anteriores à publicação da IN SAT nº 5/2016.

Ora, somente a partir de 17/09/2016 é que foram listados quais seriam os produtos sobre os quais incidiria o Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. Antes disso, havia apenas a autorização genérica para cobrar os 2% sobre os cosméticos, sem haver qualquer identificação de quais produtos seriam enquadrados nessa classificação.

Admitir o contrário seria o mesmo que conceder uma carta branca ao Estado para que fizesse incidir o referido Fundo sobre quaisquer produtos que lhe fosse conveniente chamar de cosméticos, criando uma insegurança jurídica tremenda para o contribuinte.

Em outras palavras, o art. 16-A da Lei nº 7.014/96 era uma norma de eficácia limitada, dependendo de regulamentação para produção de efeitos, o que só veio ocorrer a partir de 17/09/2016.

Tanto é assim que a própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia orienta seus contribuintes a consultarem a IN SAT nº 05/2016 para determinação de quais produtos seriam considerados cosméticos para efeitos de incidência do adicional FUNCEP, senão vejamos trecho do informativo disponibilizado em seu endereço eletrônico:

Ou seja, antes da edição da referida IN, quando não havia a discriminação do que seriam considerados cosméticos, como a Recorrente poderia tributá-los com o adicional ora exigido?

Logo, deve-se afastar a aplicação da alíquota de 20% sobre os produtos como ESMALTE RISQUE

NAT CL 8MLRENDA, BATOM PINK GLAMOUR, CASTING GLOSS AMEIXA 316, AGUA OXIGENADA 10VOL 100ML, VEET NATUR CARM 100, etc., cujas operações se realizaram ainda sob a égide da tributação simples de 18%.

2. PRODUTOS DO CONVÊNIO ICMS 52/91:

Neste ponto, equivoca-se o Fiscal Autuante por desconsiderar a determinação contida no Convênio ICMS 52/91, internalizado pelo RICMS/BA através do seu art. 266, I, alínea a.

Melhor explicando. O Convênio ICMS 52/91 concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais nos seguintes termos:

aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros Cláusula primeira. Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, e catorze centésimos por cento);

b) nas demais operações interestaduais, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

II - nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas, 8,80% (oito inteiros e oitenta centésimos por cento).

Ou seja, para os produtos citados no Anexo I, a carga tributária efetiva, nas operações internas, será de 8,80%, sendo esta exatamente a situação que ocorre no presente caso concreto.

Tanto é assim que o Regulamento do ICMS/BA não destoa e segue a orientação:

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

I - das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:

a) relacionados no Anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80 % (oito inteiros e oitenta centésimos por cento);

Entretanto, o Fiscal Autuante não cumpriu com tais determinações, na medida em que, no seu levantamento, exige o ICMS com base na alíquota de 18% nas operações internas, pelo que a carga tributária efetiva da operação não foi alcançada pelo benefício previsto pelo Convênio e pelo RICMS/BA, o que não deve prevalecer.

E não há dúvidas de que os produtos autuados encontram previsão na lista do Anexo I do Convênio ICMS 52/91, senão vejamos a sua correspondência:

Item Auto de Infração	Previsão do Anexo I - Convênio 52/91
LAV CONS CWG12/1	
LIMPAD.VAPOR 2.500/1	39 – MÁQUINAS DE LAVAR ROUPA, MESMO COM
LAV BRAST BWG12/1	DISPOSITIVO DE SECAGEM
LAVPRES LAVOR SLIM/1	

Por sua vez, para manter a autuação, a primeira instância assim decidiu:

Dessa forma, o que se depreende é que a destinação do benefício fiscal é direcionada ao estímulo da atividade industrial, não se aplicando aos aparelhos domésticos. Por se tratar de benefício fiscal, impõe-se a interpretação do dispositivo legal em sua expressa literalidade, e não há que se falar em ampliar a extensão do benefício para qualquer tipo de máquina, aparelho ou equipamento, como entendeu o deficiente.

Ocorre que quando o legislador desejou restringir a redução de base de cálculo apenas às hipóteses nas quais o uso fosse exclusivamente industrial, expressamente o fez ao incluir o termo “industrial” no campo “descrição” do Anexo I do Convênio ICMS 52/91.

13.1	Fornos industriais para fusão de metais	8417.10.10
13.2	Fornos industriais para tratamento térmico de metais	8417.10.20

Por outro lado, quando o legislador não desejou restringir a redução a qualquer forma de uso, simplesmente deixou de incluir qualquer termo restritivo, citando apenas a descrição genérica do produto, como é o caso das máquinas de lavar roupa.

39	MÁQUINAS DE LAVAR ROUPA, MESMO COM DISPOSITIVOS DE SECAGEM	
39.4	Máquinas de capacidade superior a 10kg, em peso de roupa seca, túneis contínuos	8450.20.10
39.5	Outras máquinas de lavar de capacidade superior a 20 kg, em peso de roupa seca de uso não doméstico	8450.20.90

O benefício fiscal previsto no Convênio ICMS 52/91 é objetivo, ou seja, para as máquinas, aparelhos e equipamentos listados no referido convênio e não subjetivos, para o adquirente industrial.

E mais, a Recorrente não tem como determinar o uso desses bens adquiridos, não podendo limitar ao uso industrial, nem pode a Recorrente entender que a norma tem palavras inúteis (industrial) ou limitar o benefício não limitado pelo legislador.

Não bastasse, podem-se observar, na legislação tributária, diversos outros benefícios condicionados à destinação do bem adquirido. A exemplo do Convênio ICMS 100/97 que limita o benefício fiscal aos bens produzidos para uso na agricultura e na pecuária, vedando sua aplicação quando dada ao produto destinação diversa. O que não foi a hipótese do Convênio ICMS 52/91.

Ademais, ainda que assim não o fosse, a redução de base de cálculo concedida pelo Convênio ICMS 52/91 deve ser aplicada a todas as etapas da cadeia de circulação dos bens; ou seja, desde da saída da fábrica até a venda a consumidor final. Portanto, a redução de base de cálculo tem caráter objetivo, bastando, para a sua utilização, a mercadoria estar arrolada nos anexos ao convênio.

Ou seja, a própria legislação estabelece que a redução da base de cálculo se aplica inclusive nas operações com consumidor ou usuário final, sendo óbvio que bens de uso exclusivamente industrial não seriam adquiridos por consumidores não contribuintes do ICMS.

Além disso, alguns itens albergados pelo benefício fiscal, por suas especificações técnicas, somente podem ter uso doméstico, como é o caso das máquinas de lavar com capacidade não superior a 10 kg, em peso de roupa seca, caindo por terra a fundamentação da decisão recorrida.

Para reforçar a sua tese, cita a decisão Normativa CAT 03/2013, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, reconheceu que o legislador, ao incluir itens no Anexo I do Convênio 52/91 destinados ao consumidor final, estava estendendo o benefício independente da utilização em estabelecimento industrial.

Assim, na medida em que a autuação não observou a redução de base de cálculo prevista na legislação de regência, mostra-se totalmente improcedente a exigência fiscal.

03 – LEITE LONGA VIDA E COMPOSTO LÁCTEO:

Quanto à tributação do leite longa vida, composto lácteo e leite em pó, em síntese, que tal benefício tem como finalidade estimular a produção e circulação desses produtos e não representa qualquer impedimento a circulação de leite produzido em outros Estados, ressaltando que não cabe a este órgão julgador apreciar constitucionalidade da legislação tributária e que considera correto o lançamento em relação a esse item da autuação, diante da legislação estadual.

Todavia, tanto o acórdão recorrido quanto a infração não procedem, veja-se por que:

Segundo a acusação fiscal, a Recorrente teria calculado de forma equivocada o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto leite longa vida, uma vez que utilizou a carga tributária de 7% quando deveria ser de 17%.

A justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual só permite a redução da base de cálculo para o leite longa vida produzido no Estado.

Todavia, improcede a limitação imposta pelo Estado, 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.

Ora, diante do art. 1º, da CF/88 de que “*A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos...*”, bem se vê que o Constituinte estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes pertencentes à mesma Federação, que implicassem em crescimento de um Estado em detrimento de outros, prática essa repelida pela Carta Magna.

Assim, por atropelar o pacto federativo, é ilíquida a exigência fiscal, pois o Estado da Bahia, ao impor diferentes situações de tributação para o mesmo produto, está desconsiderando a hierarquia das normas legais vigentes e os princípios basilares do direito.

Esse preceito é confirmado pelo art. 150, V, da Carta Magna, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*estabelecer limitações de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público*”.

Comentando esse dispositivo, cita o Prof. Manoel Gonçalvez Ferreira Filho.

Não bastasse, pelo art. 152, da CF/88 “*É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino*”, sobre o qual, leciona o Prof. Pinto Ferreira, que “*torna inviável a discriminação entre contribuintes, pela prestação de serviços ou fornecimento do bem, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Tal proibição destina-se a impedir que os interesses regionais, estaduais ou locais prejudiquem o interesse nacional por meio de um tributo pesado e oneroso*” (in A Constituição na Visão dos Tribunais, Ed. Saraiva, vol. II, p. 1049).

Além do que, o princípio da isonomia consagrado no art. 5º e 150, II, da Constituição também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados. Atente-se que o princípio da isonomia permeia todo o ordenamento legal e não só a Carta Magna, razão pela qual não pode ser ignorado pela Fiscalização, situação antijurídica que deve ser corrigida por esse órgão julgador.

Como os fundamentos trazidos na decisão recorrida em nenhum momento infirmam o tratamento diferenciado conferido aos produtos advindos de fora do Estado, favorecendo o produzido internamente, em afronta ao art. 150, II e V e art. 152, todos da Carta Magna, não há como ser mantida a autuação, devendo ser reformada a decisão recorrida.

De fato, ao conferir o privilégio de carga tributária diferenciada (redução de base de cálculo) para os produtos locais e, por outro lado, obrigar que o leite produzido nas demais Unidades da Federação sofra tributação superior pelo ICMS, atropela, claramente, o princípio da isonomia, assim como a proibição ao limite de tráfego em razão de sua origem, previsto na Carta Magna.

Em outras palavras, a sistemática concebida pelo Estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxação reduzida a 7%.

Nesse sentido, a solução da lide impõe resposta às seguintes questões:

- i) a teor da Carta Magna, é lícito aos Estados estabelecer diferença tributária entre bens, de qualquer natureza, em razão de sua procedência?
- ii) sendo negativa a resposta supra, é válida regra do Decreto nº 7.826/2000 e, por sua vez, do RICMS quando cria benefício de redução de base de cálculo para as operações internas com leite, mas limita o benefício aos produtos produzidos no Estado da Bahia?

Considerando que o Fisco confere tratamento diferenciado ao leite produzido fora do Estado, em favor do produzido internamente, em afronta a Constituição, impõe-se a desconstituição da infração.

A situação posta pelo Estado já foi objeto de análise do Poder Judiciário da Bahia que, confirmando a majoração da carga tributária, vem se posicionando pela improcedência da exigência de recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de leite longa vida.

- *Sentença proferida em 29/09/2015 pela MM Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador que, apreciando os Embargos à Execução 0346138-46.2014.8.05.0001, propostos pela ora Manifestante, declarou a inconstitucionalidade da aplicação da redução da carga tributária apenas leite longa vida produzido no Estado:*
- *Sentença proferida em 25/08/2014 o MM Juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador julgou procedente a Ação Anulatória nº 0375591-23.2013.8.05.0001, promovida pelo Wal Mart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial da Impugnante, contra o Estado que exigia o recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de leite longa vida:*

E o Tribunal de Justiça da Bahia vem confirmando este entendimento, senão vejamos recente acórdão sobre o tema, em caso idêntico ao presente e tendo como parte a Recorrente. (*TJBA - Apelação nº 0375591-23.2013.8.05.0001, Quarta Câmara Cível, Relator Desembargador Emílio Salomão, publicado em 12.10.2016*)

No mesmo sentido, também já se posicionou o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. (*TJ-SP, Apelação / Reexame Necessário nº 00374807820118260114, 10ª Câmara de Direito Público, julgado em 08/09/2014, publicado em 10/09/2014*), e (*TJ-SP, Apelação / Reexame Necessário: 06023402520088260053, 10ª Câmara de Direito Público, julgado em 05/08/2013, publicado em 09/08/2013*).

Soma-se, 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. *STF, ADI 3389*

Denota-se que, por desobediência a hierarquia das normas legais vigentes e aos princípios basilares do direito, caso a demanda ultrapasse a esfera administrativa, o Estado será agravado com a sucumbência.

Como visto, o RICMS é um diploma legal estadual que não pode se sobrepor ou conflitar com a Constituição ou diploma federal, por garantia do próprio Estado preservando-se de ações judiciais, sobretudo quando a matéria envolvida se encontra pacificada pelos Tribunais, tanto estaduais como os Superiores.

Esse é o presente caso. O legislador estadual visa, única e exclusivamente, a arrecadação. Agindo dessa forma, corre o risco de ultrajar o critério hierárquico das normas, gerando conflitos (norma estadual x norma nacional) a serem sanados pelo poder judiciário.

O conflito encontra-se estabelecido aos arts. 1º, 5º, 150, II e V, 152 e 155, II, § 2º, XII, “g”, da CF/88, o Decreto nº 7.826/2000 e o RICMS, que reduziu a base de cálculo para a saída de leite produzido no Estado de forma que a carga tributária corresponda a 7%.

Os diplomas citados são incompatíveis entre si (antinomia). Tanto o são que o Poder Judiciário já se posicionou a favor da impossibilidade de tratamento diferenciado para o mesmo produto, conforme decisões acima transcritas.

Antinomia, segundo o renomado jurista Norberto Bobbio, é a “situação na qual são colocadas em existência duas normas, das quais uma obriga e outra proíbe, ou uma obriga e outra permite, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento”. E acrescenta que “as duas normas devem pertencer ao mesmo ordenamento e devem ter o mesmo âmbito de validade”.

Esse é exatamente o caso em questão, pois enquanto a Constituição permite uma tributação isonômica para operações internas e interestaduais, o Decreto Estadual proíbe, ficando restrito apenas as operações internas.

Embora a questão encontre-se na esfera administrativa, não deve ser esquecido que todas as normas estão incluídas dentro de um mesmo ordenamento jurídico. Ou seja, tanto a norma estadual quanto a nacional fazem parte de um todo. E é nesse sentido que a norma deve ser apreciada, levando-se em consideração a hierarquia, para a solução justa do litígio, sem maiores entraves e prejuízos.

Além do mais, em uma situação de conflito de normas a prevalência de uma delas não significa a exclusão da outra. *In casu*, a solução seria utilizar o critério hierárquico, o que significa dizer que a Constituição Federal deva prevalecer sobre a Legislação Estadual. Deve-se, portanto, aplicar a norma local conforme a constituição, sem a necessidade de declará-la inconstitucional.

Agindo dessa forma, evitar-se-á a onerosidade tanto para o contribuinte, que não terá que arcar com as despesas de um processo judicial, como, e principalmente, para o Estado que não será condenado em sucumbência.

Portanto, 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.

Diante do exposto, o benefício concedido ao leite longa vida produzido neste Estado (da Bahia) deve se estender também aos demais Estados, atribuindo-se tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da procedência.

Assim, como foram incorretamente questionadas as alíquotas aplicadas em tais produtos, não se pode acolher a exigência fiscal por ser totalmente ilíquida e incerta, devendo a Infração ser declarada improcedente.

DA EXORBITÂNCIA DA MULTA APLICADA:

Mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Duas as 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.

No que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lídima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Recorrente, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência!

Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Afora isso (segunda questão), percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

A aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proportionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal, desde os idos de 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado. (STF. RE 91707 / MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975.)

Concretizando tal entendimento, o Min. Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%:

Em julgados mais recentes, cita como exemplo o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075 e ADI 551

Em acórdão proferido em meados de 2010, o Supremo Tribunal Federal reiterou esse seu entendimento, confirmado entre 20 e 30% o patamar razoável para a aplicação de multas tributárias, o qual, se olvidado, redundaria em violação ao princípio do não-confisco.

Como não poderia ser diferente, o entendimento acima vertido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios:

E não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

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

Do in dúvida pro contribuinte:

É de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Ora, o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Assim, em caso de dúvida, 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 combate.

Do pedido:

Ante o exposto, requer a Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da improcedência do crédito tributário de parte remanescente da infração 01, diante da improcedência da exigência fiscal.

Sucessivamente, a Recorrente pede, 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, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN).

Protesta, a Recorrente, 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.

VOTO (Vencido - itens Cosméticos e Máquina de Lavar)

Trata-se de Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou, à unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$243.329,41, em decorrência de recolhimento a menos do ICMS por adotar alíquota diversa da prevista na legislação.

O Sujeito Passivo é acusado de haver procedido ao recolhimento efetuado a menos, nos meses janeiro de 2016 a dezembro de 2016, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Acerca do pedido de Perícia Técnica formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

No que diz respeito à alegação de que a multa aplicada de 60% é abusiva e confiscatória, observo que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal e é prevista no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, portanto legal. Quanto ao caráter confiscatório, não pode ser apreciado por este órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Em relação à pretensão do contribuinte de aplicar a decisão mais favorável ao contribuinte entendo ser inaplicável, em razão de inexistir dúvidas em relação a matéria apreciada.

No que diz respeito ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158, do RPAF/BA.

O sujeito passivo, caso tenha ainda alguma prova material, poderá recorrer, nos termos do art.113 do RPAF, que indica a competência da Procuradoria Fiscal, órgão da Procuradoria Geral do Estado para efetuar o controle de legalidade em momento anterior à inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa,

Da análise do Mérito verifico três questões a seguir transcritos:

1. COSMÉTICOS:

O Recorrente informa que, o art. 16-A da Lei 7.014/96, introduzido pela Lei 13.461/15, estabelece quais os produtos sujeitos ao adicional de 2% relativo ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

I - incidirá, também, nas operações com álcool etílico hidratado combustível (AEHC), cosméticos, isotônicos, energéticos, refrigerantes, cervejas e chopes;

Nota: A redação atual do inciso "I" do parágrafo único do art. 16-A foi dada pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, DOE de 11/12/15, efeitos a partir de 10/03/16.

Ressalta que para definir quais os cosméticos que teriam o referido adicional, foi editada a Instrução Normativa SAT nº. 5, apenas em 17/09/2016. Ou seja, antes da referida data, não havia qualquer especificação legislação que indicasse os esmaltes, cremes de beleza, água oxigenada etc., como sujeitos à tributação diferenciada.

Nesse sentido, como a regra no Direito Tributário é a irretroatividade das normas (art. 105 do CTN), e não estando o presente caso dentre as exceções do art. 106 do CTN, não se pode exigir o adicional de 2% sobre os produtos autuados para períodos anteriores à publicação da IN SAT nº. 5/2016.

O Autuante, na sua informação fiscal, fls.103/104), rebate dizendo que a Instrução Normativa é um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa. Desta forma, 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. Se a lei entrou em vigor 10/03/2016, e a partir desta que valerá definitivamente.

Para o real cumprimento das obrigações exigidas pelo Estado, faz-se necessários que elas sejam claras e objetivas, não podendo ficar nenhuma margem de dúvida ao Contribuinte, sob pena de se dificultar o seu direito legal de defesa.

O simples fato de o Recorrente ter efetuado alguns lançamentos com alguns produtos Cosméticos com contribuição para o Fundo de Pobreza, não é suficiente para firmar uma prova que o Contribuinte concorde com este pagamento.

No caso em questão, no que pese a Legislação ter entrado em vigor 10/03/2016, mas que somente em 17/09/2016 foi editada a Instrução Normativa SAT nº. 5, especificando claramente os produtos considerados como Cosméticos, julgo improcedente o auto, relativamente aos produtos COSMÉTICOS, lançados até 16/09/2016.

2. LEITE LONGA VIDA E COMPOSTO LÁCTEO:

O Recorrente também se insurge quanto à improcedência da limitação imposta pelo Estado da Bahia, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada, nas operações com os produtos leite longa vida e composto lácteo em pó, produzido em outros estados da federação, tudo embasado em suposta afronta às regras e princípios constitucionais e legais.

O benefício de que trata o referido dispositivo legal, *in fine*, diz respeito exclusivamente às operações internas dos produtos fabricados no Estado da Bahia, certo que a carga tributária deve corresponder ao percentual de 7%, o que afasta a aplicação do benefício ao produto adquirido em outros estados.

Logo, concluo que os produtos Leite Longa Vida e Composto Lácteo em Pó, não podem gozar do benefício da redução da base de cálculo.

Assim, coaduno com a Decisão de piso e mantenho a exigência em relação a esses produtos, (leite longa vida e composto lácteo em pó). Mantenho os itens Leite Longa Vida e Composto na Lácteo na infração.

3. Máquina de Lavar:

O Autuante em sua informação fiscal, fl. 105, informa que o Convênio ICMS 52/91, concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, informa ainda que os produtos em questão são 02 máquinas de lavar roupa de uso doméstico (LAV CONS CWG 12/1 e LAV BRAST BWG12/1), não possuindo, portanto qualquer relação com o Convênio ICMS 52/91.

O Recorrente, cita um exemplo a seu favor de que quando o legislador desejou restringir a redução de base de cálculo apenas às hipóteses nas quais o uso fosse exclusivamente industrial, expressamente o fez ao incluir o termo “industrial” no campo “descrição” do Anexo I do Convênio ICMS 52/91.

13	FORNOS INDUSTRIALIS, NÃO ELÉTRICOS	
13.1	Fornos industriais para fusão de metais	8417.10.10
13.2	Fornos industriais para tratamento térmico de metais	8417.10.20

Por outro lado, quando o legislador não desejou restringir a redução a qualquer forma de uso, simplesmente deixou de incluir qualquer termo restritivo, citando apenas a descrição genérica do produto, como é o caso das máquinas de lavar roupa.

39	MÁQUINAS DE LAVAR ROUPA, MESMO COM DISPOSITIVOS DE SECAGEM	
39.4	Máquinas de capacidade superior a 10kg, em peso de roupa seca, túneis contínuos	8450.20.10
39.5	Outras máquinas de lavar de capacidade superior a 20 kg, em peso de roupa seca de uso não doméstico	8450.20.90

Redação anterior dada aos subitens 39.1, 39.2 e 39.3 do Anexo I pelo Conv. ICMS 89/09, efeitos de 15.10.09 a 29.12.15

Como pode ser observado no Quadro acima, o Convênio ICMS 52/91, quando quer restringir, faz claramente restrição “**de uso não doméstico**”, conforme NCM/SH – 8450.20.90, e em momento algum ficou claro, que os produtos listados no anexo sejam somente de uso exclusivamente para fins INDUSTRIAIS.

Observo que no item 39.4 – NCM/SH 8450.20.10, só menciona “**Máquinas de capacidade superior a 10kg, em peso de roupa seca, túneis contínuos**”.

Logo, concluo que os produtos comercializados com o NCM/SH 8450.20.10, podem gozar do benefício da redução da base de cálculo.

Em vista do exposto, voto por excluir o item Máquina de Lavar (LAV CONS CWG 12/1 e LAV BRAST BWG12/1) da autuação.

De outra banda, a discussão do tema sob o ângulo da constitucionalidade da Legislação da Bahia, como quer o recorrente, infelizmente, não pode ser travada neste Colegiado, por imposição contida no art. 167, I do RPAF/99, que estabelece vedação nesse sentido.

No que concerne à multa de 60%, em que pese comungar do mesmo pensamento externado na peça recursal, há que se registrar que a sua aplicação decorre de previsão legal disposta no art. 42, da Lei nº 7.014/96, sendo, pois, indiscutivelmente aplicável.

Quanto ao pedido de redução da multa, esta Câmara de Julgamento Fiscal, em razão do quanto disposto no RPAF/99, não pode apreciar a matéria, entretanto, pode o Sujeito Passivo dirigir requerimento à Câmara Superior deste CONSEF.

Voto no sentido de dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para modificar a Decisão de piso recorrida, devendo serem excluídos os produtos Máquina de Lavar e Cosméticos.

VOTO VENCEDOR (Itens Máquina de Lavar e Cosméticos)

Com o devido respeito à posição adotado no voto do Eminente Conselheiro Relator, devo discordar apenas no que diz respeito às máquinas de lavar e aos cosméticos.

O voto recorrido, se baseia no entendimento do aujuante, e na interpretação apresentada pela DITRI/SEFAZ, Parecer nº 16935/2013, no sentido de que os benefícios previstos no inciso I, do art. 266, do RICMSBA/97 e do Convênio ICMS 52/91, somente se aplicam a máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial.

O parecer da DITRI é interpretativo e não equivale a uma norma tributária, contudo, nem há mesmo controvérsia entre o texto legal do Convenio ICMS 52/91 e supracitado e o RICMS, conforme se depreende das reproduções abaixo:

CONVENIO 52/91

Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

O Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento e os Secretários de Fazenda, Economia ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 64ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 26 de setembro de 1991, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

Cláusula primeira - Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

RICMS 2012

Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:

I - das operações com máquinas, aparelhos e equipamentos:

a) relacionados no Anexo I do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80 % (oito inteiros e oitenta centésimos por cento);

b) relacionados no anexo II do Conv. ICMS 52/91, de forma que a carga tributária seja equivalente a 5,60 % (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), exceto nas saídas interestaduais destinadas a contribuinte, cuja redução será de forma que a carga tributária seja equivalente a 7,0 % (sete por cento);

O RICMS apenas se reporta ao Convênio sem fazer nenhuma especificação própria quanto aos produtos beneficiados, porque estes estão posto no Anexo I e II do supracitado convênio, bastando para tal, a interpretação à luz do art. 111 do CTN, conjugada com a verificação dos produtos, pelas suas NCM e descrições, se ali estão elencadas.

O caput da cláusula primeira reporta-se claramente a máquinas, aparelhos e equipamentos industriais. De fato, a interpretação conforme preceitua o art. 111 do CTN, quando se trata de benefícios fiscais, deve ser restritiva, no sentido de não se elastecer a norma de forma a não alcançar itens não pretendidos ou desejados pelo legislador.

Que interpretação se daria quando o caput da cláusula primeira diz “*nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio*”? Não vislumbra outra interpretação que não a sua aplicação de forma “industrial”, pois a única outra interpretação possível, seria a origem do equipamento, ou seja, fabricado na indústria, de forma a se diferenciar de um equipamento fabricado de forma não industrial, ou seja artesanal, e não à em absoluto qualquer equipamento no Convênio que não tenha origem industrial.

Se analisarmos o rol de equipamentos do anexo I do convenio, poderemos verificar que se trata de equipamentos maciçamente utilizados na indústria, ou na atividade agrícola, e inclusive as descrições vêm acompanhadas comumente da palavra industrial, como *fornos industriais*, *sorveteiras industriais* para distinguir de fornos comuns ou sorveteiras comuns, o que não ocorre, por exemplo, quando se fala de trocadores de calor ou máquinas secadoras para limpar garrafas, que nunca tem emprego doméstico.

Observando-se os equipamentos, mesmos os de nome similar aos de uso doméstico, a sua própria especificação, e porte, revela-se praticamente inadmissível a compra para utilização doméstica.

A questão reside no fato de que o texto em vigor com efeitos de 15.10.2009 a 29.12.2015, foi acrescentado de itens que evidentemente são de características domésticas, já que tem baixa capacidade, conforme descrição abaixo, de máquinas de lavar de capacidade não superior a 10kg.

Redação anterior dada aos subitens 39.1, 39.2 e 39.3 do Anexo I pelo Conv. ICMS 89/09, efeitos de 15.10.09 a 29.12.15

<i>Máquinas de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca, inteiramente automáticas</i>	<i>8450.11.00</i>
<i>Máquinas de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca, com secador centrífugo incorporado</i>	<i>8450.12.00</i>
<i>Outras máquinas de capacidade não superior a 10kg, em peso de roupa seca</i>	<i>8450.19.00</i>
<i>Máquinas de capacidade superior a 10kg, em peso de roupa seca, túneis contínuos</i>	<i>8450.20.10</i>

Revogados os subitens 39.1, 39.2 e 39.3 do Anexo I pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

Evidente que o uso em escala industrial, requer um maior porte, o que foi feito na alteração seguinte, em que claramente se colocou a expressão “ de uso não doméstico”.

Nova redação dada ao subitem 39.5 do Anexo I pelo Conv. ICMS 154/15, efeitos a partir de 30.12.15.

39.5	<i>Outras máquinas de lavar de capacidade superior a 20 kg, em peso de roupa seca de uso não doméstico</i>	8450.20.90
------	--	------------

A pergunta a se fazer, e à qual o Recorrente se apega, é porque, dentre tantos itens de uso claramente industrial, colocou-se estranhamente itens que, ao contrário, não se utilizam em escala industrial, mas exatamente em ambiente doméstico e o Recorrente pede a interpretação literal para que convalide a redução da base de cálculo.

Neste caso em discussão, cabe uma exaustiva interpretação legislativa e um aprofundamento do comando normativo em questão. De acordo com Alexandre Barros de Castro e Luis Henrique de Neris Souza, ao comentar o art. 111 do CTN, eles dizem que ao tratar de exclusão do crédito tributário, o artigo supracitado fala em **interpretação literal**, e que em verdade, a interpretação literal avulta obstáculos, sacrificando a precisão.

Quando se fala em “interpretação literal” esta é por demais ambígua, pois de fato o que pode se abstrair, nos dizeres dos citados juristas, é que *há clara e expressa vedação à exegese que de tão alargada venha de fato substituir a norma posta, por outra*. (Código Tributário Nacional Comentado, Ed. Saraiva, 2010, pag. 181).

Quando se fala que outorga de benefícios e isenção tem interpretação restritiva nos termos do art. 111 do CTN, **não se pode entender interpretação literal e restritiva como sendo “sinônimos” e com isto, aplicar de forma direta a sua literalidade, sem fazer de fato, a sua interpretação restritiva, sob o risco de se desaguar numa interpretação oposta à pretendida pelo legislador**, ou seja, não pode se confundir o verdadeiro sentido de literalidade como apego extremo às palavras do legislador, pois do contrário, estaria a se conferir efeito oposto ao desejado que é restrição da dispensa do crédito ou isenção, e foi o que ocorreu neste caso, pois a literalidade leva mesmo a uma disfunção normativa, e não se coaduna com a interpretação restritiva.

Tal contraposição seguramente se assenta no fato de que o legislador ao modificar o convênio, substituindo máquinas de pequeno porte por máquinas de **capacidade superior a 20kg de uso não doméstico**, deixa claro que a finalidade é industrial, pois o caput da cláusula primeira do convênio, embora não deixe explícita a destinação, como disse previamente, o próprio rol de aparelhos e equipamentos são praticamente inúteis para uso não doméstico, o que a priori, não impede uma indústria ou qualquer empresa de atividade comercial, por conveniência operacional, adquirir para fins de uso, máquinas que em princípio, são de uso doméstico.

Vejamos a orientação, conforme PARECER da DITRI da SEFAZ Bahia, além de outros estados:

PARECER Nº 16935/2013 DATA:08/07/2013

ICMS. O benefício da redução de base de cálculo prevista no art. 266 do RICMS/BA e no Convênio ICMS nº 52/91 alcança exclusivamente as máquinas aparelhos e equipamentos de uso industrial.

Temos, portanto, que as máquinas de lavar e as máquinas de costura indicadas acima encontram-se amparadas pelo Convênio ICMS nº 52/91 apenas quando destinadas ao uso industrial e, por conseguinte, a Consulente poderá se beneficiar da redução da base _de_cálculo prevista no referido acordo interestadual e no art.266 do RICMS/BA nas operações que realiza com tais mercadorias, desde que esses produtos tenham esta destinação específica.

Ao contrário, tratando-se de produtos destinados ao uso doméstico, não será aplicável o benefício supracitado. Respondido o questionamento apresentado, informe-se que, conforme determina o artigo 63 do RPAF (Dec. nº 7.629/99), no prazo de vinte dias após a ciência da resposta à presente consulta deverá a consulente acatar o entendimento apresentado neste opinativo, ajustando-se à orientação recebida.

É o parecer.

CONSULTA 178/2017-GILT/SUNOR- SEFAZ MATO GROSSO –

RESPOSTA:

Da legislação acima transcrita, infere-se que nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, ou com máquinas e implementos agrícolas, arrolados nos Anexos I e II, respectivamente, a base de cálculo poderá ser reduzida para os percentuais previstos nos incisos I e II, desde que observadas às condições ali previstas.

Verifica-se que, conforme disposto na Cláusula Primeira do aludido Convênio, bem como no caput do artigo 25 do Anexo V do RICMS/MT, o citado benefício se limita às operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados em seu Anexo I, traduzindo o objetivo do benefício fiscal de incentivar o crescimento da indústria nacional.

Assim, no presente caso, além da descrição da mercadoria e da classificação na NCM/SH para determinar se a mercadoria está contemplada com tratamento tributário diferenciado, deve-se considerar em conjunto a determinação estabelecida na norma, isto é, o alcance do benefício fiscal ali prescrito se limita às mercadorias que sejam de uso industrial, denotando que o tratamento tributário diferenciado teve como finalidade incentivar a produção industrial ou agrícola.

Dessa forma, conclui-se que os produtos (máquinas de lavar roupas classificadas nas NCM's 8450.19.00 e 8450.20.90), arrolados pela consulente, de uso doméstico, não estão entre os beneficiados pela redução de base de cálculo do ICMS em comento, nas operações internas e interestaduais, pois não se destinam ao uso industrial.

SEFAZ RIO DE JANEIRO - Convênio ICMS 52/91. Redução de Base de Cálculo: Utilização em Atividade Econômica.

CONSULTA N.º 099/15- RESPOSTA:

Considerando a qualidade de sujeito passivo por substituição tributária a que se acha investida a consulente em função do Protocolo ICMS 192/09 c/c Protocolo ICMS 16/11, cumprindo-se assim o disposto no inciso I do artigo 150 do Decreto n.º 2.473/79, recepcionamos a presente consulta, que passa a ser respondida conforme abaixo.

Sob a ótica desta Coordenação de Consultas Jurídico-Tributária, o adjetivo “industriais” que acompanha os termos “máquinas, aparelhos e equipamentos” inserido na cláusula primeira, e “agrícolas”, qualificando “máquinas e implementos” na cláusula segunda, respectivamente, do Convênio ICMS 52/91, objetivaram incentivar a aquisição de bens a serem utilizados em uma atividade econômica.

De certo, ao estender sua aplicação às operações destinadas a consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, o legislador ampliou o benefício de forma a permitir sua utilização em atividades fora do campo de incidência do ICMS, mas, sobretudo, o incentivo é voltado exclusivamente para máquinas, aparelhos, equipamentos e implementos concebidos e projetados para serem utilizados em uma atividade econômica.

Assim sendo, o entendimento da consulente não está correto. O Convênio ICMS 52/91 objetivou beneficiar máquinas, aparelhos, equipamentos e implementos a que se referem devem reunir as características típicas que evidenciam sua utilização em uma atividade.

Há também diversas decisões judiciais que acolhem este entendimento como a do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJ/MG), na Apelação Cível nº 1.0024.11.326009-5/002, vejamos:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS. CONVÊNIO 52/91. EXTENSÃO A EQUIPAMENTO DE USO DOMÉSTICO. DESCABIMENTO. - O BENEFÍCIO FISCAL INSTITuíDO PELO CONVÊNIO 52/91 SE APLICA ÀS OPERAÇÕES COM MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIS RELACIONADOS NO ANEXO. - A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONTEMPLEX OS EQUIPAMENTOS QUE, EMBORA MENCIONADOS NO ANEXO I, DO CONVÊNIO 52/91, SÃO CLASSIFICADOS PELO FABRICANTE COMO APROPRIADOS AO USO DOMÉSTICO, POIS NÃO ATENDEM À FINALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL, NEM À PREVISÃO LITERAL DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO, QUE RESTRINGE O BENEFÍCIO AOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIS. - RECURSO NÃO PROVIDO. APELAÇÃO CÍVEL N.º 1.0024.11.326009-5/002 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): KARCHER INDÚSTRIA E COMÉRCIO LIMITAD

Em outra decisão sobre o mesmo tema, na Apelação Cível nº 1.0647.12.000345-2/001, o TJ/MG reafirmou o entendimento supra, vejamos:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS. CONVÊNIO 52/91. EQUIPAMENTO DE VOCAÇÃO DOMÉSTICA. DESCABIMENTO. MULTA ISOLADA.- O BENEFÍCIO FISCAL INSTITuíDO PELO CONVÊNIO 52/91 SE APLICA ÀS OPERAÇÕES COM MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIS RELACIONADOS NO ANEXO. - A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NÃO CONTEMPLEX OS EQUIPAMENTOS QUE, EMBORA MENCIONADOS NO ANEXO I, DO CONVÊNIO 52/91, SÃO CLASSIFICADO PELO FABRICANTE COMO

APROPRIADOS AO USO DOMÉSTICO, POIS NÃO ATENDEM À FINALIDADE DO BENEFÍCIO FISCAL, NEM À PREVISÃO LITERAL DA CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO, QUE RESTRINGE O BENEFÍCIO AOS EQUIPAMENTOS INDUSTRIAS. (...) - RECURSO NÃO PROVÍDO. APELAÇÃO CÍVEL N° 1.0647.12.000345-2/001 - COMARCA DE SÃO SEBASTIÃO DO PARAÍSO - APELANTE(S): MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO S A - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante trazer aqui um trecho do *decisum* acima - *Isso significa que o legislador, ao selecionar os bens e mercadorias que fazem parte da citada relação, já considerou, a priori, que os mesmos ostentam as características de industriais ou agrícolas. É por essa razão que essa relação é considerada de natureza taxativa, ou seja, comporta exclusivamente as máquinas, aparelhos, equipamentos e implementos que discrimina, por coincidência da descrição e da classificação no código da NBM/SH (sem restrições ou esclarecimentos).*

Por fim, trago aqui decisão do Superior Tribunal de Justiça, com trechos da decisão que deixam inequívoca a interpretação restritiva do Convênio ICMS 52/91 quanto aos eletrodomésticos que não se destinam ao uso industrial ou comercial:

AGRADO EM RECURSO ESPECIAL N° 599.211 - MG (2014/0267611-1) RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS AGRAVANTE: MÁQUINAS AGRÍCOLAS JACTO REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIZADOS. CONVÊNIO 52/91. ENTENDIMENTO FIXADO NA ORIGEM COM BASE EM LEGISLAÇÃO LOCAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF. AGRADO IMPROVIDO. DECISÃO

A fundamentação dada na decisão do Superior Tribunal de Justiça, de lavra do Ministro Humberto Martins, não deixa dúvida quanto à interpretação do Convenio e de seus itens, que não devem ter utilidade doméstica, mas comercial ou industrial:

A redução da base de cálculo não contempla os equipamentos que, embora mencionados no anexo I, do Convênio 52/91, são classificados pelo fabricante como apropriados ao uso doméstico, pois não atendem à finalidade do benefício fiscal, nem à previsão literal da cláusula primeira do convênio, que restringe o benefício aos equipamentos industriais. Sustenta, em síntese, que “é a própria interpretação restritiva do Convênio, que dá suporte à aplicação do benefício aos equipamentos da Recorrente, porquanto a norma dispõe que são alcançados apenas aqueles listados em sua lista anexa. Nada mais há que se perquirir acerca desses equipamentos, muito menos sua destinação, se doméstica, industrial, comercial, profissional, etc.” (fl. 488, e-STJ). Aponta divergência jurisprudencial. A alegação da autora consiste em sustentar que a mera identificação do produto com os relacionados no anexo autoriza a aplicação do benefício de redução da base de cálculo, independente da sua destinação. Não merece prosperar a pretensão. A leitura que o contribuinte pretende atribuir à norma retira o anexo do seu contexto e da finalidade do benefício fiscal, conferindo autonomia a um elemento normativo de caráter eminentemente acessório.

O anexo existe em referência expressa e em relação de dependência com a cláusula primeira, versando esta, por sua vez, que a redução se aplica às máquinas, aparelhos e equipamentos industriais. Destarte, os itens relacionados no anexo se enquadram na hipótese de redução da base de cálculo desde que se refiram a equipamentos, máquinas e aparelhos industriais. A se conferir a bens de uso doméstico o benefício em questão, restaria contrariada de forma frontal o disposto na cláusula primeira, e a própria ementa do Convênio. Essa exigência não decorre de interpretação restritiva da norma, mas da leitura literal da cláusula primeira e contextual do anexo I. A referência feita na norma não se verifica pelo destinatário, mas pela vocação do aparelho, definida por características peculiares.

Dessa forma, não decorre de direito subjetivo do contribuinte se encontrar equiparado a situações que a norma que concede o benefício fiscal não comprehende. Por opção administrativa, decorrentes de peculiaridades do cenário econômico, se visa reduzir a carga tributária dos adquirentes de equipamentos industriais e agrícolas, favorecendo determinado setor da indústria, e não os consumidores de aparelhos para uso doméstico.

Conforme bem assinalado pelo digno sentenciante, cumpre lembrar que o art. 111 do CTN estabelece que a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. Parcial considerável da doutrina interpreta o benefício da redução da base de cálculo como espécie de isenção parcial de tributos, podendo-se aplicar referida norma ao caso em comento. Destarte, descebe favorecer os equipamentos de uso doméstico com o benefício concedido pelo Convênio 52/91

Assim, concluo que não prospera a argumentação do Recorrente, devendo ser mantida a autuação quanto a estes itens.

Quanto aos cosméticos, o Recurso reclama que a cobrança do adicional do Fundo Estadual de

Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%, estabelecida no art. 16-A da Lei nº 7.014/96, efeitos a partir de 10/03/16, somente poderia ser exigida a partir de 16/09/2016, em razão da edição da Instrução Normativa SAT nº 5, que definiu os cosméticos que teriam o referido adicional.

Neste caso, devo concordar com voto recorrido. O adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituído através 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. Portanto, fica mesmo patente que a partir daquela data a alíquota prevista para os **cosméticos**, de 18%, deveriam ser acrescidas do percentual de 2%, referente ao fundo de combate à pobreza, totalizando a carga tributária de 20%.

De fato, a função da Instrução Normativa nº 05/2016, com vigência a partir de 10/03/16 apenas esclarece quais os produtos que deveriam ser considerados como cosméticos para fins de incidência do adicional de 2%, e não interfere no comando legislativo da Lei nº 13.461 de 10/12/2015, devendo, portanto, os itens cosméticos serem mantidos no lançamento.

Quanto às multas, estão previstas na legislação estadual e foge à competência deste Conselho, estabelecer apreciação sobre eventuais inconstitucionalidades e efeitos confiscatórios.

Face ao exposto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário e mantendo a decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281424.0008/17-2**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$243.329,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR (itens Cosméticos e Máquina de Lavar) – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Sousa Passos.

VOTO VENCIDO (itens Cosméticos e Máquina de Lavar) – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2019.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO
(itens Cosméticos e Máquina de Lavar)

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR
(itens Cosméticos e Máquina de Lavar)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS