

A.I. Nº - 281424.0009/19-5  
AUTUADO - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
AUTUANTE - CARLITO NEVES DE LACERDA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP – COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 14/01/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0144-02/20-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. RECOLHIMENTO A MENOR. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O benefício da redução da base de cálculo previsto no RICMS/2012, de acordo com a legislação vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, somente se aplicava às saídas de leite e composto lácteo de fabricação no território da Bahia, e não de fabricação em outras Unidades da Federação, conforme utilizado pela autuada. Nas saídas de cosméticos incide o adicional de 2% devido ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza instituído pela Lei nº 13.461/15, que alterou o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16, não recolhido pela autuada. Infração não elidida. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de redução da multa. Indeferido a aplicação do art. 112 do CTN. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2019, para exigir do ICMS no valor histórico de R\$157.415,49, acrescido da multa no percentual de 60%, pela constatação da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 03.02.02** – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente ao período de janeiro a dezembro de 2016.

O autuante informa que o “*O demonstrativo e documentos que fundamentam esta infração encontra-se no Anexo 1 deste auto de infração, cujas cópias foram entregues, mediante recibo, ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo CD-R*”

Enquadramento legal: artigos 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96.

Multa tipificada no artigo 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 77 a 104, onde após afirmar que a defesa é tempestiva e relatar resumidamente os fatos, afirma que os princípios prescritos no art. 2º do RPAF/99, estão sendo violados, porque a liquidez do auto de infração requer a exibição de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, com a descrição minuciosa da infração e a apresentação dos documentos comprobatórios, sob pena de afrontar os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em violação ao art. 39, inc. VI, do citado RPAF/99, que reproduz.

Informa que apesar do autuante afirmar que o demonstrativo fiscal, é derivado da escrituração fiscal digital, relativo ao período de 2016 e leitura de memória de Fita-Detalhe – MFD, exercício 2016, a planilha demonstra o código do item comercializado, mas não informa o equipamento

emissor do cupom fiscal correspondente, impedindo a verificação da procedência da acusação, especialmente quando o autuante deveria ter apresentado o cupom fiscal e não o fez.

Aponta divergências de dados entre seus sistemas internos e os do fisco, demonstrando com exemplo, o código do produto arrolado na autuação.

Pontua que somente a identificação do equipamento emissor do cupom fiscal seria insuficiente para a comprovação da infração, uma vez que entende ser obrigação da Fiscalização exibir os documentos fiscais, o que sequer ocorreu, impossibilitando de comprovar as informações fiscais e os dados dispostos na planilha apresentada, dado importante no caso em análise, cuja acusação é de erro de alíquota, exigindo a análise de produto a produto.

Complementa que constatou a existência de divergência entre a mercadoria indicada na planilha fiscal e a efetivamente comercializada, fato que entende ter conduzindo o autuante de forma equivocada concluir que houve erro de tributação, ignorando a verdade material.

Diz restar prejudicado o exercício do direito de defesa uma vez que o relatório apresentado pelo autuante não corresponde aos cupons, o que o impossibilita de identificar a origem das divergências apontadas.

Conclui que as mercadorias efetivamente comercializadas, não correspondem àqueles informadas no relatório fiscal e avulta a possibilidade de que o erro tenha ocorrido desde a geração dos arquivos. Porém, pondera, um erro não pode justificar outro.

Ressalta a importância da apresentação do cupom fiscal para solução da controvérsia, pois, a acusação é de erro de tributação e não de geração dos arquivos, logo, para apurar a procedência ou não da acusação, é preciso que exista uma perfeita correlação entre o cupom e as planilhas da autuação.

Repisa que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é obrigatoriedade disposta em lei, mesmo elaborada com dados do contribuinte, a planilha não é suficiente para ser utilizada como prova da infração e que a falta da identificação do equipamento emissor do cupom fiscal e apresentação do cupom fiscal prejudicam 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 comprometendo o devido processo legal.

Lembra que seu argumento tem respaldo no §1º do art. 39 do RPAF, que somente excepciona as exigências meramente formais. 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 supríveis ou presumíveis.

Sobre a matéria, transcreve ementas de julgados no Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE, que já se pronunciou no sentido de que apresentação dos documentos em mídia digital não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa.

Reafirma, mesmo que tivesse indicado o equipamento ECF, não estaria o Fisco desobrigado de apresentar os documentos fiscais, devendo fazê-lo em relação aos documentos utilizados para elaboração da planilha ou demonstrativo de crédito tributário.

Diz que a liquidez, certeza e segurança jurídica do lançamento só se completam com o levantamento de todos os dados necessários para respaldar a exigência fiscal, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Conclui assim elaborado o auto de infração não oferece segurança, sendo necessário que o autuante apresente os cupons fiscais, pois simplesmente mencionar que a contribuinte aplicou alíquota diversa da prevista em lei e com isso deixou de recolher o ICMS, sem apresentar o documento, não é suficiente para validar o procedimento fiscal, uma vez que dificulta o

contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal, inclusive do corpo julgador administrativo.

Menciona como argumento adicional o disposto no art. 142 do CTN, segundo o qual 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.

Transcreve o art. 18, incisos II, IV, alínea “a” do RPAF/99 que dispõe sobre a nulidade dos atos proferidos com preterição do direito de defesa e desobedeçam aos dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente, garante.

Transcreve Acórdão do CONSEF para demonstrar o entendimento firmado acerca da matéria e diz que no caso impõe-se a nulidade do lançamento, primeiro, porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercutiu no amplo direito de defesa da contribuinte.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, e sim, dos requisitos de validade do lançamento, o que invalida o trabalho fiscal porque cerceia o direito de defesa.

Passa a abordar itens da autuação, devido ao suposto erro na aplicação da alíquota, de forma individualizada.

#### LEITE DO TIPO LONGA VIDA, COMPOSTO LÁCTEO E LEITE EM PÓ.

Lembra que a acusação fiscal, aborda o cálculo procedido pela autuada de forma equivocada, uma vez que o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto leite em pó, composto lácteo e leite do tipo longa vida, aplicado a alíquota de 17% e 18% (a partir de março de 2016), tendo utilizado a carga tributária de 7%, ora 12%.

Esclarece que o cálculo assim foi efetuado, por entender que a alíquota aplicável a tais produtos é 7%, contudo, admite que em alguns casos, aplicou equivocadamente 12%, quando deveria ser 7%.

Frisa que a justificativa para a autuação está no fato de que RICMS/2012 só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó produzido no Estado, conforme art. 268, incisos XXV e XXIX, copiados.

Identifica que é o caso dos itens LT PO INT GV 800GR 800G; LEITE INTEG ITAMBE 200G; NINHO 3 PBIO3 FASES 400G; LEITE UHT INT COTOCHE 1L; LEITE PO SACHE ITALA 200G e demais produtos semelhantes que foram autuados.

Argumenta não proceder a regra que impõe a carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, pois, viola a vedação constitucional disposta no art. 150, inc. V, e art. 152, da Constituição Federal.

Frisa que a Constituição Federal no seu art. 1º, estabeleceu um elo de cooperação entre os Estados, para evitar competições predatórias, indiscriminadas e danosas entre os Entes, que implicassem em crescimento de um em detrimento de outros.

Diz que a prática adotada pelo 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 e atropela o pacto federativo, sendo ilíquida a exigência fiscal, conforme preceito firmado pelo art. 150, inc. 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.*” E sobre o tema transcreve lição do Prof. Manoel Gonçalvez Ferreira Filho.

Reproduz o teor do art. 152, da Constituição Federal que veda os entes federativos estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, sobre o qual, copia doutrina do Prof. Pinto Ferreira.

Também o princípio da isonomia consagrado no art. 5º e 150, inc. II, da Constituição impede a adoção de tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados, princípio que não pode ser ignorado pela Fiscalização. Diz tratar-se de uma situação antijurídica que deve ser corrigida por esse órgão julgador.

Ressalta que ao conferir o privilégio de redução de base de cálculo para os produtos locais e, por outro lado, obrigar para aqueles produzidos em outros estados sofram 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.

Conclui que a regra 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.

Faz questionamentos, que entende serem necessários o esclarecimento para o julgamento:

- “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?”*

Pontua que a questão ora tratada, já foi objeto de análise do Poder Judiciário.

Registra que a 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 da autuada, 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, cujo trecho da decisão, reproduz. Esta decisão foi confirmada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, de modo a não haver discriminação tributária (guerra fiscal), nos termos da ementa que transcreve.

Cita outro caso, ocorrido em setembro de 2015, onde a 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal nº 0346138-46.2014.8.05.0001, nos quais consta no polo ativo da demanda um dos estabelecimentos da autuada, decidiu pela impossibilidade da diferenciação de alíquota relativamente ao leite longa vida, entendimento que deve ser aplicado ao presente caso, conforme trecho da sentença reproduzido.

Copia ementa do acórdão onde o Tribunal de Justiça da Bahia vem confirmando este entendimento, Apelação nº 0375591-23.2013.8.05.0001, Quarta Câmara Cível, Relator Desembargador Emílio Salomão, publicado em 12/10/2016.

No mesmo sentido reproduz acórdãos de julgamentos sobre a matéria pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim como decisões do Superior Tribunal Federal, ADI 3389 MC, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2006, onde se decidiu pela inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto.

Adverte 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.

Pontua que sendo o RICMS uma norma estadual, não pode se sobrepor ou conflitar com a Constituição ou diplomas federais, 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, vez que o legislador estadual visa, única e exclusivamente, a arrecadação, correndo o risco de ultrajar o critério hierárquico das normas, gerando conflitos a serem sanados pelo poder judiciário, estabelecidos em relação aos artigos 1º, 5º, 150, incisos II e V, 152 e 155, inc. II, § 2º, inc. XII, “g”, da Constituição Federal.

Friza que resta demonstrado a incompatibilidade entre a Constituição e os citados diplomas estaduais no tocante a regra, ora discutida, gerando antinomia definida segundo lição do jurista Norberto Bobbio.

Lembra que embora a questão encontre-se na esfera administrativa, 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 nesse sentido é que a norma deve ser apreciada, levando-se em consideração a hierarquia, para a solução justa do litígio, sem maiores entraves e prejuízos. No caso, estabelecido o conflito, para a solução deve se utilizar o critério hierárquico, e aplicar a norma local conforme a constituição, sem a necessidade de declará-la inconstitucional.

Conclui que a exigência é improcedente e pontua como indicativo de assertividade, o fato que diante da repercussão gerada, foram revogados os artigos pertinentes a presente discussão a partir de 01/02/2017, apesar de admitir que sendo as ocorrências da autuação referentes ao período de 2016, os fatos geradores autuados estavam acobertados pelo benefício da redução de base de cálculo.

Conclui que o benefício concedido ao leite em pó e aos compostos lácteos produzidos na Bahia deve se estender também aos produzidos nos demais Estados, atribuindo-se tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da sua procedência.

Firma seu entendimento de 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.

#### COSMÉTICOS – ITENS SUJEITOS A ALÍQUOTA DE 18% AO INVÉS DOS 20%.

Registra que a autuação das operações com estes itens, decorrem do fato de terem sido comercializados com carga tributária de 18%, quando, segundo a fiscalização, deveria ter sido aplicada a alíquota de 20%, gerando uma diferença a ser paga a título de ICMS.

Afirma que a diferença de percentual, 2%, se deu em razão de constar na Instrução Normativa nº 05/2016, publicada em 16/09/2016, que relaciona os produtos considerados como cosméticos para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, a inclusão dos cosméticos apenas a partir de setembro de 2016.

Desta forma, os itens descritos na planilha de autuação, são todos cosméticos, sujeitos a alíquota de 18% e, apesar de constarem no Anexo Único da Instrução Normativa nº 05/2016, não estavam, à época da sua comercialização, afetados pela adição do percentual de 2% na alíquota do ICMS.

Friza que os produtos citados são classificados como cremes para depilação, NCM/SN 3307.9, cremes nutritivos, NCM/SN 3304.99.1, loções NCM/SN 3304.99.1, tinturas temporárias para o cabelo NCM/SN 3305.9, esmaltes NCM/SN 3304.3, pó para maquilagem NCM/SN 3304.91, produtos de maquiagem para os lábios NCM/SN 3304.1 etc.

Conclui que neste contexto, a autuação dos referidos itens, que cobra a diferença relativa ao percentual de 2%, não merece prosperar haja vista que ao tempo do fato gerador, a alíquota aplicável era a de 18%.

Avisa a existência de outra impropriedade que se refere a multa de 60% sobre o valor principal e destaca duas razões que afastariam a possibilidade de sua aplicação 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 primeiro ponto, justifica pela ausência do fato, a ser comprovado pela fiscalização, vez que entende ter agido boa-fé, amparado pela legislação vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário, descabendo a penação por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Diz que em casos semelhantes os tribunais administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante, a exemplo da decisão proferida pelo CARF – Acórdão nº 9101-00.5496, cuja ementa transcreve.

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

Quanto ao segundo ponto, diz que a multa aplicada viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do poder de tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal que 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 citando lição de Ricardo Corrêa Dalla, sobre a aplicação de tal princípio às multas fiscais.

Assegura que o Supremo Tribunal Federal, desde 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução.

Relata que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado, com efeitos vinculantes e *erga omnes*, o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% como o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual, se adentra na esfera do confisco.

Justifica seu argumento transcrevendo ementa do Acórdão do STF no julgamento da ADI 1075, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 17/06/1998 e ADI 551, Relator: Min. Ilmar Galvão, julgado em 24/10/2002.

Relata que em Acórdão de 2010, o Supremo Tribunal Federal reiterou esse entendimento, confirmado que entre 20 e 30% é o patamar razoável para a aplicação de multas tributárias, o qual, se ignorado, redundaria em violação ao princípio do não-confisco. 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.

Requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que se refere à multa fixada, ou, subsidiariamente, sua redução a patamar razoável, ou seja, entre 20% e 30%.

Solicita que se considere o benefício da dúvida, previsto no art. 112, do CTN, determinando que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Por fim, pugna pela declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do lançamento, diante da impropriedade da exigência fiscal, tendo em vista que as alíquotas foram corretamente aplicadas. Não sendo acolhido o pedido, que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da proporcionalidade e do não confisco.

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.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 142 a 155, onde após transcrever a infração, refuta a arguição de nulidade do lançamento, admitindo ser obrigatória a comprovação da infração através de documentos que a possam fundamentar.

Pondera que no presente caso, a totalidade da infração está representada nas vendas a consumidor final, realizadas através de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECFs, conforme demonstrativo analítico, fls. 12 a 14, gravado no DVD-R, fl. 44.

Frisa que todo o trabalho de auditoria teve por base a Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte que contém o registro de todas as operações de entrada e saída de mercadorias, por produto, com todos os dados e valores de cada operação, também gravada na mídia, fl. 44.

Explica que no demonstrativo analítico todos os dados e valores foram extraídos da EFD, onde as saídas realizadas através de ECF, estão totalizados por mês, por produto, exatamente como é escrutado na EFD, mais precisamente do REGISTRO C425, fato que pode ser comprovado, através de uma simples consulta à sua própria escrituração, que representa fidedignamente a sua escrita fiscal.

Afirma que não obstante todos os dados terem sido extraídos da EFD da autuada, é necessário demonstrar através de documentos, as operações que originaram a infração, que neste caso se faz indicando os cupons fiscais que deram origem à EFD, e, consequentemente no demonstrativo da fiscalização, mesmo que por amostragem, haja vista a grande quantidade de cupons fiscais emitidos mensalmente em dezenas de equipamentos.

Afirma que os referidos documentos são extraídos da Leitura de Memória de Fita-Detalhe – MFD dos ECFs.

Registra, conforme fl. 06, que a autuada foi regularmente intimada a apresentar as MFDs de 2016, em 05/08/2019, que prontamente atendeu através dos e-mails, fls. 07 a 09, de onde foram extraídos, por amostragem, mais de 650 operações de saída através de cupons fiscais, correlacionadas aos produtos indicados no demonstrativo analítico da fiscalização que apresentaram erro na aplicação de alíquota.

Acrescenta que foi elaborada uma planilha com essas operações extraídas da Leitura de Memória de Fita-Detalhe e anexada aos autos, fls. 15 a 28, onde observa-se todos os dados dos cupons fiscais que deram origem à infração. Assim, constata-se, dentre outros dados, as datas das operações, os números dos cupons fiscais, os números e códigos de fabricação dos ECFs, os códigos e descrição dos produtos, todos os valores relacionados às operações de saída e suas respectivas alíquotas com erro de aplicação.

Conclui que a comprovação através de documentos é realizada nos autos sempre por amostragem, devido à sua grande quantidade de cupons fiscais, sendo que, no caso deste demonstrativo analítico, foram milhares de cupons fiscais emitidos, cujos dados estão agrupados por mês em cada produto.

Transcreve trecho do Acórdão JJF nº 0137-01/19, relativo a caso idêntico, sendo a autuada a mesma deste processo, cuja decisão ratifica o entendimento pela rejeição da nulidade do lançamento.

Quanto ao fato da autuada ter mencionado a ocorrência de um erro na elaboração de sua EFD, pontua que a defesa cita apenas três produtos constantes do demonstrativo que estariam em desacordo com o sistema interno da empresa, não tendo a autuada trazido aos autos qualquer prova de inconsistência de sua EFD.

Repisa que utilizou em seu trabalho de auditoria os dados da EFD que contém os registros dos produtos com seus respectivos códigos, mais precisamente no REGISTRO 0200.

Relata que analisados os dados relativos aos dois produtos citados na defesa, fl. 80, constata-se que as descrições dos mesmos e os seus respectivos códigos no demonstrativo analítico estão em conformidade com a EFD, conforme tabela que copia e podem, a qualquer tempo, ser verificados no DVD-R, fl. 44, inclusive os códigos das NCM's cadastrados na EFD que correspondem aos produtos ora analisados, indicando a inexistência de erro no levantamento fiscal.

Ressalta que a fiscalização iniciada no 2º semestre de 2019, examinou o exercício de 2016, portanto, tempo muito além do necessário para que se corrigisse qualquer inconsistência nos arquivos.

Conclui que as irregularidades estão devidamente comprovadas nos autos e não devem prosperar as alegações em relação à preterição ao direito de defesa.

Quanto aos produtos leite do tipo longa vida, leite em pó e composto lácteo, entende que 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 emanado de autoridade superior, conforme prevê o RPAF/99, em seu artigo 167, incisos I e III, copiados.

Transcreve o teor do art. 268, incisos XXV e XXIX do RICMS/2012, para frisar as operações internas, ora analisadas e relacionadas no demonstrativo da fiscalização, fls. 09 a 11, atingem frontalmente os dispositivos e lembra que sendo uma norma que concede benefício fiscal, deve

ser interpretada de forma literal, não devendo resultar em dispensa de pagamento de tributo devido, a teor do art. 108, § 2º c/c art. 111 do CTN.

Afirma que a norma não promove óbices ao tráfego de mercadorias em função de procedência ou de destino. Este tem sido o reiterado entendimento do CONSEF, como esclarece a decisão proferida nos Acórdãos JJF nº 0056-05/14, JJF nº 0145-05/16, JJF nº 0194-01/16, mantido em julgamento de segunda instância, conforme Acórdão nº 0168-12/17 e Acórdão 4ª JJF nº 0200-04/16, mantido pelo Acórdão nº 0191-12/17 – 2ª Câmara de Julgamento.

Quanto as decisões judiciais trazidas ao processo, afirma que as mesmas não têm o condão de negar a aplicabilidade da legislação estadual, uma vez que são decisões em pequeno número, muito aquém de firmar jurisprudência sobre o assunto, como aquele proferido pelo STF, por não vincular o Estado da Bahia, uma vez que este não figurou como parte, e nem a declaração de inconstitucionalidade retirou do ordenamento jurídico pátrio o ato normativo originário deste Estado.

Conclui que não devem ser acolhidos os argumentos da defesa referentes aos produtos Leite Tipo Longa Vida, Leite em Pó e Composto Lácteo em Pó.

Em relação aos cosméticos, destaca que incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituído pela Lei nº 13.461/15, que alterou o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/2016, nos termos reproduzidos. Assim, as operações com cosméticos passaram a ser tributadas com o adicional de 2% (18% + 2%) a partir da vigência da citada alteração.

Registra que em 17/09/2016 foi publicada a Instrução Normativa de nº 05/2016 com o objetivo de relacionar os cosméticos que estariam sujeitos ao referido adicional. Sendo um ato administrativo, uma norma complementar, deve sempre estar em consonância com o ordenamento jurídico, não podendo inovar leis ou decretos, em respeito ao princípio da hierarquia das normas. Portanto, frisa, deve ser observada a lei e a sua vigência, pois a publicação da instrução normativa não tem o condão de alterar a data que entrou em vigor a lei a qual ela se refere, e, caso persistisse alguma dúvida sobre o alcance do termo “cosméticos” o contribuinte poderia ter formalizado uma consulta formal à SEFAZ.

Ademais afirma que esse tem sido o entendimento do CONSEF em suas decisões, conforme Acórdãos JJF nº 0166-02/18, cujo trecho transcreve.

Firma que apesar de alegar a eficácia da exigência do adicional do Fundo de Combate à Pobreza, somente a partir da publicação da IN, a autuada começou a acrescentar o percentual de 2% nas operações com cosméticos a partir da data da vigência da lei, ou seja, seguiu inicialmente a legislação em vigor. Porém, devido à grande quantidade de produtos que compõem o segmento de cosméticos, alguns itens não foram incluídos na nova sistemática, sendo estes relacionados no demonstrativo, como por exemplo a grande maioria dos esmaltes, batons, cremes, etc., se adequaram à nova legislação, mas alguns itens não foram incluídos, continuando com a tributação unicamente de 18%, não devendo ser acolhidas as alegações da autuada.

Quanto a suposta exorbitância da multa aplicada, salienta que a mesma está amparada pelo art. 42, inc. II, alínea “a”, da Lei 7.014/96 e não há previsão legal que autorize a não aplicação ou a redução pleiteada, não tendo competência o fisco para se pronunciar a respeito da ilegalidade ou inconstitucionalidade da mencionada norma, o que impede a atendimento da solicitação da autuada.

Em relação ao pedido para a aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte caso haja dúvida na interpretação da norma, entende não poder prosperar a aplicação desse princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada, nos termos do art. 112 do CTN.

Por fim conclui que a defesa não trouxe elementos ao processo que pudessem elidir a presente acusação fiscal, solicita que seja o presente PAF julgado procedente.

É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento versa sobre uma infração à legislação tributária do ICMS, imputada a contribuinte inscrito no Cadastro de Contribuintes na condição Normal que desenvolve a atividade econômica no comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados, objeto de tempestiva impugnação.

Preliminarmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida na defesa, fundamentada na possível preterição do direito de defesa, por descumprimento de dispositivo expresso em lei e ausência de comprovação da infração.

A defesa sustenta que a preterição do direito de defesa ocorre porque a liquidez do auto de infração requer da autoridade fiscal responsável pelo lançamento, a exibição de todos os dados e documentos necessários à comprovação do valor exigido, descrevendo minuciosamente a infração e apresentando os documentos comprobatórios, sob pena de afronta aos princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impossibilitando, desse modo, o exercício pleno ao contraditório e à ampla defesa, violando o art. 39, inc. VI do RPAF/99.

Compulsando os autos e após examinar os elementos que compõem o processo, em especial as planilhas elaboradas pelo autuante, apensadas por amostragem em papel e gravadas na integralidade no DVD-R, de fl. 44, constato que não há como acolher a arguição defensiva, haja vista que o Auditor Fiscal, em sede de informação fiscal, contesta tal alegação, afirmando que é inquestionável a obrigatoriedade da comprovação mediante documentos que possam fundamentar a infração, contudo, a totalidade da infração está representada nas vendas a consumidor final, realizadas através de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECFs, conforme demonstrativo analítico de fls. 12 a 27, cuja integralidade encontra-se em arquivo gravado na mídia – DVD-R, fl. 44.

Corrobora com a justificativa apresentada pelo autuante, o registro de que elaborou a planilha, anexada aos autos, com base nas operações extraídas da Leitura de Memória de Fita-Detalhe – MDF, onde se observa claramente a existência de todos os dados próprios dos 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, portanto, as planilhas contêm todos esses dados e informações.

Verifico que a autoridade fiscal descreveu os fatos de forma clara, precisa e sucinta, assim como, repito, elaborou e juntou aos autos os demonstrativos e planilhas contendo os elementos necessários e indispensáveis à validação do lançamento, cujas cópias foram entregues ao autuado, inclusive mediante mídia DVD-R, conforme recebo à fls. 45, de forma que a autuada pode exercer amplamente seu direito à defesa e ao contraditório, conforme peça impugnatória, onde pode através de argumentos fundamentados nas peças de acusação tentar elidir a exigência fiscal.

Efetivamente o art. 8º, §3º do RPAF/99, preconiza que os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados. Contudo, não obstante do alcance ou interpretação que se pretenda dar ao dispositivo, não é razoável que seja entregue na integralidade ao sujeito passivo planilhas em papel, conforme argumento da defesa, haja vista a quantidade de documentos fiscais emitidos corresponde a milhares ou mesmo milhões, decorrente do grande volume de operações praticadas pelo contribuinte, que se trata de estabelecimento que opera no ramo de comércio varejista – supermercados, considerado de grande porte.

A oferta de tal volume de documentos em meio físico, sim, causaria a autuada entraves e dificuldades para examinar todos os elementos, pelo impedimento de utilizar a seu favor as

facilidades disponibilizadas pelas modernas ferramentas de tecnologia da informação atualmente acessíveis.

Por outro lado, a disponibilização dos documentos em meio físico, se apresenta como um contrassenso à própria sistemática da escrituração fiscal que obrigatoriamente não mais existe em livros físicos, somente de forma digital. O mesmo ocorre com as notas fiscais eletrônicas, que também não mais existem em meio físico, pois, o que se manuseia no mundo real é o DANFE que vem a ser DOCUMENTO AUXILIAR DE NOTA FISCAL ELETRÔNICA, e não a nota fiscal propriamente dita.

Não há como conceber nos dias atuais os prepostos do contribuinte manuseando as centenas de folhas das planilhas e documentos em papel, com o propósito 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 tecnologia, como já dito.

Portanto, não há razoabilidade no argumento da defesa na medida que o Fiscalização agindo como agiu, preservou e possibilitou a melhor forma do exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório do sujeito passivo.

Ademais, verifico que o auto de infração foi lavrado em conformidade com a legislação do ICMS, tanto no sentido material, no caso a Lei nº 7.014/06 e RICMS/2012, como no sentido formal, ou seja, com o RPAF/99.

Sobre o outro argumento que a defesa traz como fato que caracterizaria preterição do direito de defesa, qual seja a possibilidade de ocorrência de erro na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, saliento que conforme competente argumento do autuante, a qual me alinho, na defesa, das centenas de produtos arrolados no levantamento, a defesa cita apenas dois itens que estariam em desacordo com o sistema interno da empresa, além de não trazer aos autos qualquer prova no sentido de demonstrar e existência de ocorrência de tais erros na EFD.

Assim, tal argumento não merece acolhimento em conformidade com o previsto no art. 143 do RPAF, pois trata-se de simples negativa do cometimento da infração o que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Pelo exposto, não acolho a preliminar de nulidade, por não constatar a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

Quanto ao mérito, a defesa abordou especificamente os itens arrolados no levantamento, a saber: LEITE DO TIPO LONGA VIDA, COMPOSTO LÁCTEO, LEITE EM PÓ e COSMÉTICOS, este último por entender que se sujeita apenas à alíquota de 18% em vez de 18% acrescido do adicional do Fundo Estadual de Combate à Pobreza de 20%.

Quanto ao primeiro item, a infração apurada deveu-se ao procedimento adotado pela autuada, que calculou equivocadamente o imposto que deveria ter sido recolhido na saída do produto, utilizando a alíquota de 7% ou 12%, quando deveria aplicar 17%, e a partir de março de 2016, 18%.

A defesa se concentra no argumento de que a exigência é inconstitucional e ilegal na medida que os dispositivos regulamentares, art. 268, incisos XXV e XXIX do RICMS/2012, promovem uma barreira tributária, por se tratar de medida protecionista criando um mercado fechado.

Frisa que a imposição do tratamento tributário diferenciado do produto, com base na origem do mesmo, viola a vedação constitucional disposta no art. 150, inc. V, e art. 152 da Constituição Federal, além de afrontar o pacto federativo.

Para sustentar seus argumentos, cita e transcreve diversas decisões administrativas, de outros Estados e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, além de decisões de Tribunais Estaduais, inclusive do Estado da Bahia, assim como de Tribunais Superiores.

Ressalto que a matéria aqui tratada, não é nova no âmbito deste CONSEF.

Não resta dúvida que no Regulamento do ICMS vigente na época dos fatos geradores, o benefício de redução da base de cálculo, previsto no art. 269, incisos XXV e XXIX, alcançava exclusivamente os produtos leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó, fabricados no Estado da Bahia.

Estando assim previsto na legislação tributária estadual, e constatando a prática de procedimento contrário pelo contribuinte sob ação fiscal, por dever de ofício, procedeu corretamente o Auditor Fiscal em exigir a diferença correspondente a tributação calculada a menor pelo contribuinte, que aplicando sobre a matéria, entendimento equivocado, deixou de recolher parte do ICMS devido nas saídas de leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó.

Tendo julgado, diversos processos abordando matéria idêntica, são inúmeras as decisões deste CONSEF neste sentido, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 0145-05/16, JJF nº 019401/16, CJF nº 0168-12/17, JJF nº 0200-04/16, CJF nº 0191-12/17.

Quanto às decisões administrativas e judiciais trazidas pela defesa, observo que não existe qualquer vínculo entre as mesmas e o presente processo, portanto, não podem produzir qualquer efeito jurídico capaz de afetar o julgamento e decisão deste PAF por este órgão julgador administrativo.

Cabe por oportuno lembrar que as questões abordadas na defesa, concernentes à constitucionalidade e ilegalidade, não podem ser apreciadas por órgãos de julgamento administrativo, haja vista a existência de vedação expressa neste sentido, consoante o art. 167, inc. I do RPAF/99.

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

Com referência aos itens agrupados como cosméticos, cuja acusação se deu em virtude de utilização de alíquota de 18%, sem aplicar no cálculo do ICMS o adicional de 2% destinado ao FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA sobre as operações com cosméticos instituído pela Lei nº 13.461/2015, que alterou o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/2016, a defesa justifica a não aplicação do adicional de 2%, em virtude de constar na INSTRUÇÃO NORMATIVA da SAT nº 05/2016, publicada em 16/09/2016, a inclusão dos cosméticos, apenas a partir de setembro de 2016.

Argumenta ainda que os itens descritos na planilha elaborada pelo auente são todos cosméticos, sujeitos a alíquota de 18% e, apesar de constarem no Anexo Único da INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 05/2016, não estavam, à época da sua comercialização, afetados pela adição do percentual de 2% na alíquota do ICMS.

Ressalto que nas relações tributárias entre o sujeito ativo e o passivo da obrigação tributária, é imperioso a observância do princípio da estrita legalidade. Portanto, a vigência da alteração da Lei nº 7.014/96, exigindo o adicional de 2% nas saídas dos produtos denominados “cosméticos” passa a vigorar a partir de 10/03/2016, sem a necessidade de aguardar a publicação de uma norma infralegal, de caráter administrativo, como é o caso das instruções normativas, com o propósito de determinar sobre quais produtos se aplicaria o novo critério de tributação, uma vez que o propósito ne normativos administrativos é esclarecer a aplicação da norma legal e não extrapolar sua aplicação.

Portanto, não há dúvida quanto a interpretação acerca de quais produtos estariam alcançados pelo termo “cosméticos”, pois, não se trata de termo desconhecido, tampouco sujeito a interpretação duvidosa.

Com o objetivo de esclarecer possíveis dúvidas, vale consultar a Resolução da Diretoria Colegiada – RDC nº 07, de 10/02/2015, publicada no DOU nº 29, de 11/02/2015, da AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA – ANVISA, que dispõe sobre os requisitos técnicos para a regularização de produtos de higiene pessoal, cosméticos e perfumes e dá outras providências.

No Anexo I da citada resolução que trata das definições, está conceituado que:

*“I – Produtos de Higiene Pessoal, Cosméticos e Perfumes: são preparações constituídas por substâncias naturais ou sintéticas, de uso externo nas diversas partes do corpo humano, pele, sistema capilar, unhas, lábios, órgãos genitais externos, dentes e membranas mucosas da cavidade oral, com o objetivo exclusivo ou principal de limpá-los, perfumá-los, alterar sua aparência e ou corrigir odores corporais e ou protegê-los ou mantê-los em bom estado”.*

Dessa forma, não há dúvidas quanto a aplicação do adicional de 2% nas saídas dos produtos incluídos na autuação, a partir de 10/03/2016, mesmo porque, uma instrução normativa não tem a competência para alterar uma norma legal, inclusive sua vigência, por se tratar de um ato normativo expedido por autoridade administrativa e por ser um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente.

Dessa forme procede a exigência quanto a estes itens.

Quanto ao argumento defensivo de que em caso de dúvida na interpretação da norma jurídica deve-se favorecer ao contribuinte, consoante previsão do art. 112 do CTN, descabe tal aplicação, haja vista a inexistência de qualquer dúvida interpretativa elencada nos incisos I a IV do art. 112 do CTN, pois não há dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; e, a natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Em relação a alegação defensiva 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/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, uma vez que a multa aplicada se encontra prevista artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto uma determinação legal.

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/99.

Ademais, o §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que permitia que as multas por descumprimento de obrigações acessórias, que não é o caso dos autos, podiam ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto, foi revogado pela Lei nº 14.183/2019, com efeitos a partir de 13/12/2019.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281424.0009/19-5**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$157.415,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF à Distância, 12 de agosto de 2020

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR