

**PROCESSO** - A. I. Nº 281424.0003/19-7  
**RECORRENTE** - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0086-03/20  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 10/05/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS: ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Não procede a sustentação recursal de que, apesar de a Lei nº 13.461/2015 ter alterado a Lei nº 7.014/1996 e com isso estabelecido acréscimo de 2% na alíquota aplicável nas operações com cosméticos, somente com a edição da Instrução Normativa nº 005/2016, se determinou finalmente quais produtos estariam incluídos nessa categoria, de forma que antes da IN não haveria regulamentação nem se poderia esperar os efeitos da Lei. Trata-se de norma de efeitos meramente administrativos, sem o condão de obrigar ou desobrigar os particulares a nada. Apelo provido apenas no que tange às operações com derivados de leite. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator quanto aos cosméticos. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O presente processo diz respeito ao Recurso Voluntário impetrado pela autuada em face da decisão proferida pela 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25.06.2019, ciente em 03.07.2019, no valor original de R\$346.023,84, pelo cometimento da infração abaixo descrita, com fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2015 e 2016.

### *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.*

Analisando o Auto de Infração acima referenciado, a Defesa apresentada pela autuada protocolada em 29.08.2019, fls. 69 a 96, e a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 03.10.2019, fls. 150 a 162, através o Acórdão JJF nº 0086-03/20VD, na sessão de 04.06.2020, fls. 169 a 182, assim decidiu a 3ª JJF:

### **VOTO**

*O autuado alegou que o lançamento é nulo pelo cerceamento ao direito de defesa, já que não há comprovação da infração, por ter a planilha do levantamento fiscal deixado de identificar o cupom fiscal correlativo ao produto comercializado com suposto erro de alíquota; e ainda por ter deixado de apresentar os cupons em si que deram origem ao lançamento.*

*Afirmou que houve descumprimento de dispositivo legal e ausência de comprovação da infração, reproduzindo o art. 2º do RPAF/BA, Decreto nº 7.629/99. Disse que a liquidez do auto de infração requer a exibição de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, descrevendo-se minuciosamente a infração e apresentando os documentos comprobatórios, sob pena de afrontar os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em violação ao art. 39, VI, do RPAF, que reproduziu.*

*Registrou que o autuante informa que a comprovação da exigência se lastreia no demonstrativo fiscal (planilha), cupons fiscais emitidos entre 2015 e 2016 e na escrituração fiscal digital. Porém, o lançamento detalha 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.*

*Observe que a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.*

*Na informação fiscal, o autuante disse que a totalidade da infração está representada pelas vendas a consumidor final, realizadas através de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECFs, conforme demonstrativo analítico de fls. 12 a 14, cuja integralidade encontra-se na mídia, tipo DVD-R, à fl. 34 do PAF.*

*Informou que todo o trabalho de auditoria que originou esta infração teve por base a Escrituração Fiscal Digital – EFD – do defendente, que é a escrita oficial do estabelecimento e que contém todas as operações de entrada e saída de mercadorias, por produto, e com todos os dados e valores inerentes a estas operações, e que também se encontra anexada aos autos na mídia de fl. 34.*

*Constata-se que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, de acordo com a Escrituração Fiscal Digital e documentos fiscais emitidos pelo defendente, tendo sido fornecidas cópias dos mencionados demonstrativos ao autuado. Quanto ao argumento defensivo de que o autuante deixou de apresentar os cupons fiscais que deram origem ao lançamento e indicar os ECFs, observe que tais elementos apresentam relação com o levantamento fiscal, e se tratam fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, não houve prejuízo para a defesa, e não se constatou no presente processo, necessidade de promover a busca desses documentos.*

*Os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao defendente comprovar suas alegações, sendo inadmissível a realização de diligência ou perícia quando destinada a verificar fatos e documentos que estão na posse do Contribuinte, e a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas para as conclusões acerca da lide.*

*O procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Auditoria, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes.*

*Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. A EFD substitui os seguintes livros: i) Registro de Entradas; ii) Registro de Saídas; iii) Registro de Inventário; iv) Registro de Apuração do ICMS; v) documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.*

*Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os dados constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros.*

*Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I, “a” e “b” e II, “a” e “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e não depende de conhecimento especial de técnicos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.*

*Quanto ao mérito, o presente auto de infração trata de recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadoria regularmente escrituradas, nos meses de*

*janeiro de 2015 a dezembro de 2016, constando na descrição dos fatos, que o demonstrativo e documentos que fundamentam esta infração encontram-se no Anexo 1, cujas cópias foram entregues, mediante recibo, ao representante legal do estabelecimento em mídia tipo DVD-R.*

*O defendente alegou que é improcede a exigência fiscal, porque o autuante incluiu mercadorias tributadas corretamente, tendo apresentado argumentos quanto às mercadorias, alegando inclusive, inconstitucionalidade da legislação tributária deste Estado.*

*Contestou a inclusão no levantamento fiscal de produtos com erro na adoção da alíquota 7%, ao invés de 17%. Produto leite do tipo longa vida, composto lácteo e leite em pó.*

*Disse que a justificativa fiscal para a autuação está no fato de que o RICMS-BA/2012 só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó, composto lácteo e leite do tipo longa vida produzidos no Estado, nos termos do art. 268.*

*Alegou que improcede a limitação imposta pelo Estado, atribuindo 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.*

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

*O autuante informou que em relação às saídas de “Leite Tipo Longa Vida”, “Leite em Pó” e “Composto Lácteo em Pó” o autuado aplicou uma carga tributária de 7%, indiscriminadamente, seja fabricado no Estado da Bahia, ou não. Disse que foi infringido o art. 268, Incisos XXV e XXIX, do RICMS-BA/2012, que concede redução de base de cálculo, reduzindo a carga tributária a 7% apenas aos produtos fabricados neste Estado.*

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*(...)*

*XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);*

*(...)*

*XXIX - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);*

*Afirmou que não cabe nem ao autuante nem aos julgadores administrativos a análise da constitucionalidade do lançamento tributário, sendo-lhes vedado negar aplicação a ato normativo (de qualquer natureza) emanado de autoridade superior.*

*Concordo como posicionamento do autuante em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da legislação estadual, considerando que estando previsto na legislação deste Estado, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Em relação às decisões judiciais citadas pelo autuado em suas razões de defesa, ressalto que decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado.*

*O defendente também alegou que constam no lançamento operações com cosméticos – batom, hidratante, tonalizante capilar, esmalte, removedor, creme de pentear cabelos, máscaras de cílios, hidratante, dentre outros - pelas quais se teria aplicado alíquota menor que a devida. Afirmou que tal conclusão não procede.*

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

*Ressaltou que vigência e eficácia da Lei são atributos distintos das legislações. Neste caso, antes da instrução normativa, a Lei estava vigente, mas não era eficaz, ou seja, sem repercussão ainda no mundo dos fatos, sendo, portanto, inexigíveis seus efeitos, de forma que o contribuinte não estava obrigado a majorar a alíquota de produtos cosméticos a seu modo, se sequer definidos pela legislação, concluindo que antes da Instrução Normativa nº 005, de 16 de setembro de 2016 não há que se cobrar o acréscimo nas operações com cosméticos, os quais deverão ser excluídos do lançamento.*

*O autuante afirmou que a incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituído pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, que alterou o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16.*

*Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os*

*produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

*Parágrafo único. Em relação ao adicional de alíquota de que trata este artigo, observar-se-á o seguinte:*

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

*Disse que as operações com cosméticos passaram a ser tributadas com o adicional de 2% (18% + 2%) a partir 10/03/2016, pois nesta data o mandamento legal descrito entrou em vigor com eficácia plena. Em setembro de 2016 foi publicada a Instrução Normativa de nº 05/2016 pelo Superintendente de Administração Tributária com o objetivo de relacionar os cosméticos que estariam sujeitos ao referido adicional.*

*Não acato a alegação defensiva, considerando que a Instrução Normativa não cria nem amplia obrigações, tendo em vista que tem o cunho meramente orientador, para facilitar o cumprimento das determinações legais. Neste caso, podem ser aplicadas as orientações sem prejuízo para o contribuinte e para o Fisco, inexistindo dúvidas de que a Instrução Normativa não tem por objetivo alterar a norma legal e sua vigência, por se tratar de ato normativo complementar.*

*Portanto, as regras estabelecidas na mencionada Instrução Normativa se aplicam nos casos em que se apure a comercialização com cosméticos a partir da alteração do art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16, que não condicionou a sua vigência à publicação de uma norma infra legal, de caráter administrativo, para orientar o cumprimento do dispositivo legal a que se refere.*

*O defendente alegou, ainda que se afigura indevido o lançamento também de produto sujeito à substituição tributária, como é o caso do LOMBO CANAD FT 100G.*

*Afirmou que consta no item 11.25.1 do Anexo 1 do RICMS/BA que carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos estão submetidos ao recolhimento antecipado do imposto. Por isso, entende que sendo antecipado o recolhimento do imposto, não há que prosperar a acusação de falta de recolhimento.*

*Na informação fiscal, o autuante esclareceu que constatou uma única ocorrência no mês 12/2016, no valor total da operação de R\$32,40 sem tributação, que está sendo cobrada na presente infração.*

*Ressaltou que de acordo com os DANFES acostados às fls. 142 a 149, o produto em comento possui tributação normal, e o seu NCM correto é 1601.00.00 – Enchidos e produtos semelhantes, de carne, de miudezas ou de sangue; preparações alimentícias à base de tais produtos – ou seja, não está inserido no Anexo 1 do RICMS/BA, não estando submetido ao recolhimento antecipado do imposto.*

*Observe que a legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código da NCM. Neste caso, a descrição constante nos documentos fiscais emitidos por contribuintes deve corresponder ao que está previsto na legislação correlacionando com a tabela referente aos códigos da NCM, para se comprovar se determinado produto encontra-se, ou não, enquadrado naquele item da referida tabela e, se for o caso, no regime de substituição tributária. Dessa forma, em relação à obrigação de o contribuinte fazer a retenção ou antecipação do ICMS quanto às mercadorias enquadradas no mencionado regime de substituição tributária, devem ser considerados os produtos que apresentem a mesma especificação e respectiva NCM, e não importa a intenção do legislador ao estabelecer tal especificação.*

*O item 11.25.1 do Anexo 1 do RICMS-BA/2012, mencionado pelo defendente, se refere a carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suíno NCM/SH 0203 0206 0209 0210.1 0210.99 1501. Neste caso, a mercadoria constante nos DANFES, conforme mencionado pelo autuante, LOMBO CANAD FT 100g (NCM 1601.00.00) não está submetida ao sistema de apuração por antecipação, por isso, concordo com as conclusões do autuante.*

*O defendente ressaltou que 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.*

*Afirmou que 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.*

*Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96.*

*Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e como já mencionado neste voto, não cabe a este*

*órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*O autuado apresentou o entendimento de que, deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Disse que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Disse que assim também entendem os Tribunais Superiores, conforme decisões que citou.*

*Entretanto, como esclareceu o autuante, não há como aplicar o referido princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada ao autuado, ficando indeferida a solicitação do defendente.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Inconformada com a decisão acima relatada, tempestivamente, com base no disposto, no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/99, devidamente assistido pelo advogado Fernando de Oliveira Lima, OAB/PE nº 25.227, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 21.10.2020, fls. 192 a 218, onde pleiteia a reforma da mesma, pugnando pela sua nulidade ou improcedência, o que passo a analisar.

Abordando a motivação da infração que lhe foi imputada, diz ter apresentado impugnação demonstrando a nulidade e improcedência da cobrança.

Como motivação para o pleito da nulidade diz ter ocorrido cerceamento à defesa e ao contraditório em virtude da ausência de comprovação da infração, não tendo o autuante comprovado documentalmente a motivação ao deixar de identificar os equipamentos emissores de cupom Fiscal e os próprios cupons onde constariam o erro na aplicação da alíquota devida, assim como notas fiscais.

Abordando o mérito da lide, afirma estar o autuante cobrando diferença de imposto, sobre o aplicado a título de redução de base de cálculo, incidente em produtos que, à época dos fatos geradores, possuíam tal benefício, no caso, leite em pó e composto lácteo, assim como pela não adição do percentual de 2%, referente ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, quando a Instrução Normativa que identificou os produtos objeto da incidência não se encontrava em vigor.

Destaca a exigência de cobrança de tributo sobre o produto LOMBO CANADENSE FT 100G, que seria sujeito à Substituição Tributária, além da multa reclamada, que considera exorbitante, ante a ausência de comprovação do intuito de fraude, o que denota violação ao princípio do não-confisco.

Analisando o acórdão prolatado pela Junta Julgadora, que transcreve, afirma que o mesmo merece ser revisto em virtude de não terem sido analisados os argumentos que apresentou e haver ocorrido equívoco nas premissas adotadas no julgamento.

Como uma das preliminares apresenta **Da nulidade por ausência de comprovação da infração – violação legal e preterição ao direito de defesa.**

Comentando os argumentos utilizados pela Junta Julgadora, destaca trechos do julgamento, onde o relator destaca:

*“Inobstante o sujeito passivo tenha reclamado que não foram indicados os números dos cupons fiscais, constata-se que a fiscalização baseou-se nos dados existentes na escrituração fiscal digital - EFD, e neste caso, o auditor fiscal ressalta que as saídas realizadas naquela modalidade (ECF) estão totalizadas por mês, por produto, exatamente como é escriturado na EFD, precisamente registro C425.”*

*(...)*

*“Os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao defendente comprovar suas alegações, sendo inadmissível a realização de diligência ou perícia quando destinada a verificar fatos e documentos que estão na posse do Contribuinte, e a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas para as conclusões acerca da lide.”*

De relação a tal afirmativa diz que, conforme determinado no art. 2º, § 1º e art. 39, VI do RPAF, teriam que ser apresentados todos os dados necessários à perfeita identificação das operações que

serviram de base para a autuação mas, os dados apresentados pelo autuante não identificam o equipamento emissor do cupom fiscal, a série ou modelo, nem mesmo o número do cupom.

Destaca que o Autuante informa que a comprovação da exigência se lastreia no demonstrativo fiscal (planilha), cupons fiscais emitidos entre 2015 e 2016 e na escrituração fiscal digital.

Porém, o lançamento detalha 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. Veja trecho da planilha fiscal como exemplo:

[Demonstrativo: Débito a menor em operações com ECF - Erro na determinação alíquota - Demonstrativo analítico]

DATA	CÓD ITEM	Item	DESC ITEM
30/09/2015	1-000000603911	603911	COMP LAC NINHO FAS1 400G
30/09/2015	1-000000641570	641570	COMPOSTO LACTEO PRECIO 200G
30/09/2015	1-000000641880	641880	L PO INST CAMPON 800G
30/09/2015	1-000000641898	641898	L PO INT CAMPON 800G

Diz que a identificação do equipamento emissor do cupom fiscal é insuficiente à comprovação da infração e que o Autuante tem a obrigação de exibir os documentos fiscais que serviram de base ao seu trabalho e, que, nem isso se forneceu ao contribuinte, impossibilitando-o *“de comprovar as informações fiscais e os dados dispostos na planilha apresentada, especialmente quando a acusação é de erro de alíquota, a qual exige análise de produto a produto”*.

E, em relação à decisão de piso, afirma que em momento algum a decisão guerreada afirma que não há divergência, limitando-se a dizer que *“se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os dados constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir erros”*.

E afirma que o erro do contribuinte não pode ensejar a cobrança de imposto e multa e que se o erro do contribuinte induz o Autuante, e também os julgadores, a erro, isso não significa que houve erro de tributação, e se o Autuante tivesse juntado os comprovantes, não teria percebido realidade distorcida, como o fez.

E cita julgado do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, a título de exemplo, que lhe dá amparo em suas pretensões, transcrevendo Acórdão publicado.

Reforçando sua preliminar de nulidade diz: *“Ora, o exercício do direito de defesa resta prejudicado porque o relatório apresentado pelo Autuante não corresponde aos cupons, não sabendo o Recorrente precisar a origem da divergência. O fato é que as mercadorias efetivamente comercializadas não correspondem àquelas informadas no relatório fiscal. É possível que o erro tenha ocorrido desde a geração dos arquivos”*.

E, complementa: *“A acusação é de erro de tributação e não de geração dos arquivos. Assim, para apurar a procedência ou não da acusação é preciso que se observe uma perfeita correlação entre o cupom e as planilhas da autuação”*.

Afirma que tal situação é perfeitamente enquadrada no que dispõe o RPAF, no artigo 18, como destaca:

“Art. 18. São nulos:

(...)

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

Transcreve acórdãos da 1ª JF e da 2ª CFJ e afirma que com base no que determina o artigo 142 e o artigo 18 do RPAF, acima transcrito, pugna que seja decretada a nulidade do lançamento fiscal em vista da insegurança que o mesmo denota que repercute no amplo direito de defesa, conforme já decidido neste órgão julgador.

Sequenciando, adentra ao mérito da lide, destacando: ***Da acertada aplicação da alíquota de 7% ao leite longa vida, leite em pó e composto lácteo:***

Analisa o posicionamento do julgador ao afirmar: “(...)concordo com o posicionamento do autuante em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da legislação estadual, considerando que estando previsto na legislação deste Estado, não se inclui na competência desde órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual(...)”

Interpreta tal posicionamento, mesmo se furtando a analisar a inconstitucionalidade do dispositivo legal utilizado como base para a autuação, como sendo uma concordância, porém restando ao mesmo a impossibilidade de adentrar a tal mérito por força de dispositivo legal a que se submete.

Afirma que tal descrição por parte do julgador de piso é o reconhecimento da ilegalidade reconhecida ante o ditame constitucional perpetrada pela legislação baiana, muito embora afirme da incompetência de apreciar a inconstitucionalidade da lei, como expresso pelo RPAF.

Diante do que afirma, apresenta a evolução legal do artigo 268 do ICMS, nos incisos XXV e XXIX:

**Art. 268.** *É reduzida a base de cálculo:*

(...)

XXV – revogado.

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pelo Decreto nº 16.151, de 16/06/15, DOE de 17/06/15, efeitos a partir de 17/06/15 a 31/01/17:*

**“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, industrializados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);**

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14 a 16/06/15:*

**“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”**

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos de 01/08/13 a 31/12/13:*

**“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”**

*Redação originária, efeitos até 31/07/13:*

**“XXV - das operações internas com leite em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”**

XXIX - revogado;

*Redação originária, efeitos até 31/01/17:*

**“XXIX - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);”**

E, acresce: ***“Conforme se vê, a partir de fevereiro de 2017 as legislações foram revogadas, contudo, as ocorrências da autuação fiscal em epígrafe com relação aos citados itens foram referentes ao período de 2015/2016, razão pela qual os fatos geradores autuados estavam acobertados pelo benefício da redução de base de cálculo”.***

Reafirma que, à época dos fatos geradores, os produtos encontravam-se inseridos no direito de reduzir-se a base de cálculo, de forma que a tributação restasse equivalente a 7% e complementa: ***“O que fez o Recorrente, unicamente, foi argumentar no sentido de que o ordenamento jurídico***

*pátrio é uno, e oponível a todos, tendo a Constituição Federal como norma hierarquicamente superior, de onde emanam todas as outras. Ou seja, o que se pede é aplicação da Constituição Federal, norma hierarquicamente superior à legislação baiana e a qualquer outra norma.”*  
*“Ora, retirar do processo administrativo a análise da constitucionalidade de qualquer norma jurídica é limitar o direito à ampla defesa do litigante, assegurado por nossa Constituição, especialmente se considerada que a lide administrativa exerce a mesma função que o processo judicial, sendo certo que o processo administrativo também é pautado pelo devido processo legal, conforme expressa previsão constitucional, tem o julgador administrativo total condição de analisar o caso concreto e deixar de aplicar determinada norma ao verificar ser a mesma inconstitucional.”*

Diz que, tendo em vista que o RICMS/BA é um diploma legal estadual que não pode se sobrepor ou conflitar com a Constituição ou diploma federal, 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, principalmente quando há no judiciário forte entendimento em seu favor e transcreve 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, assim como a 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.

Apresenta, ainda, julgados do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que vem reforçar a sua postulação, bem como do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e o Supremo Tribunal Federal, todos referendando o que determina a Constituição Federal no art. 152, que determina:

*“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”,*

Destaca ensinamento do Prof. Pinto Ferreira, como abaixo transcrito:

*“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).

Destaca textos constitucionais que estabelecem a vinculação entre os entes federativos, de respeito ao sistema tributário, em especial os artigos 1º e 150, inciso V, que transcreve, bem como ensinamento do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho que assim se expressa:

*“O Estado Federal, enquanto tal, importa na unidade de um território e de um povo, o que repercute em unidade econômica. É inerente ao Estado Federal, e conforme o seu espírito, que todos os componentes de sua dimensão pessoal, que seu povo, portanto, não encontre embaraços no seu deslocamento pelo território nacional ou no de seus bens. Na verdade, essa livre circulação é indispensável para a sobrevivência do Estado Federal. Acertadamente veda a Constituição que se criem tais embaraços, estabelecendo-se limitações ao tráfego de pessoas e bens, ainda que de modo indireto, através de tributos interestaduais ou intermunicipais. De fato, por meio destes, seria possível a Estados ou Municípios tornar oneroso esse tráfego, cerceando-o, conseqüentemente, sempre que se dirigisse para além de seus limites. Seria possível estabelecer discriminação em detrimento do tráfego interestadual e intermunicipal.”* (extraído da obra A Constituição na Visão dos Tribunais, Ed. Saraiva, vol. II, pág. 1049).

E afirma:

*“Não se trata, absolutamente, como já exaustivamente exposto, que este Conselho analise a constitucionalidade da norma baiana, mas tão somente, que se reconheça, a partir dos argumentos postos que as normas trazidas 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.”*

Diante do que expõe, a Recorrente, diz que ao conferir 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, o que leva à improcedência da autuação.

Em seguida, a Recorrente, passa a tratar **Da ausência de previsão legal para majoração da alíquota dos cosméticos à época dos fatos geradores.**

Relacionado ao determinado na legislação, o acréscimo à tributação sobre cosméticos do percentual de 2% a título de Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, destaca no voto do relator da decisão de piso o trecho:

*(...)Não acato a alegação defensiva, considerando que a Instrução Normativa não cria nem amplia obrigações, tendo em vista que o cunho meramente orientador, para facilitar o cumprimento das determinações legais. Neste caso, podem ser aplicadas as orientações em prejuízo para o contribuinte e para o fisco, inexistindo dúvidas de que a Instrução Normativa não tem por objetivo alterar a norma legal e sua vigência, por se tratar de ato normativo complementar.(...)*

Transcreve o inicial da Instrução Normativa nº 05/2016, da DITRI que ao normatizar a aplicação do acréscimo de 2% à tributação dos produtos “cosméticos”, assim enunciou:

*“Para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.”*

Diz que a Lei que determinou o acréscimo do percentual de 2% sobre cosméticos não os identificou, o que somente veio a ser feito com a edição da IN 05/2016, em 16.09.2016, e que, caso, não houvesse a segregação de quais cosméticos sofreriam o acréscimo, desnecessária se tornaria a sua edição.

Afirma que, mesmo que se desconsidere a temporariedade de vigência expressa na IN 05/2016 e se queira aplicar o acréscimo a partir da data da edição da Lei nº 13.461/2015, mesmo sem se saber quais cosméticos estariam sujeitos ao acréscimo, pugna pela exclusão da multa reclamada, e cita julgados deste CONSEF que vem de encontro ao que pleiteia.

Sequenciando, a Recorrente, passa a tratar **Da substituição tributária: Carne (LOMBO CANAD FT 100G).**

Relativo à tributação exigida sobre o produto LOMBO CANAD FT 100G, a Recorrente, alega que o mesmo estaria sujeita à Substituição Tributária, indicando o NCM em que se encontra enquadrado, 16.01.00.00: “*Enchidos e produtos semelhantes, de carne, de miudezas ou de sangue; preparações alimentícias à base de tais produtos*”, donde se conclui tratar-se de carne de porco temperada, portanto, passível do enquadramento na Substituição Tributária.

E conclui seu entendimento afirmando:

*“Daí porque o item 11.25 no item 11.25.1 do Anexo I do RICMS/BA melhor se adéqua ao produto, o qual prevê que carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos está submetido ao recolhimento antecipado do imposto:*

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
------	------	--------	-----------

11.25.1	17.087.01	0203 0206 0209 0210.1 0210.99 1501	Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos
---------	-----------	---	--

Portanto, é submetido-se novamente a análise aos presentes Julgadores, quando deverá ser prolatada nova decisão, afastando-se a acusação de falta de recolhimento com LOMBO CANAD FT 100G”.

Sequenciando, a Recorrente, trata de **Da exorbitância da multa aplicada.**

Tratando das multas reclamadas na autuação aborda a sua característica de confiscatoriedade e inconstitucionalidade, ante o que diz que sob a ótica “*dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, é que se deve afastar 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*”.

E apresenta julgados do STF que estabeleceram a redução de multas para o patamar entre 20% e 30%, e, ensinamentos de juristas que dariam suporte à sua pretensão, redução do percentual definido na Lei nº 7.014/96.

Em seguida a recorrente aborda o princípio do ***in dubio pro contribuinte***, onde requer a aplicação deste princípio, lastreado no que indica o artigo 112 do CTN ao determinar o tratamento mais benéfico ao contribuinte, em caso de dúvida, para, ao fim apresentar **DO PEDIDO:**

*Ante o exposto, requer o Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da improcedência do crédito tributário, diante da impropriedade da exigência fiscal.*

*Sucessivamente, o 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 ao Recorrente (art. 112 do CTN).*

*Protesta o 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.*

Pautado para julgamento, em sessão do dia 16.07.2021, por solicitação deste Relator, foi o processo encaminhado em diligência à PGE/PROFIS, fls. 240 a 241, nos seguintes termos:

*Considerando que a Constituição Federal, através os artigos 150, V e 152, veda limitações ao tráfego de bens e ao estabelecimento de diferenciações tributárias entre bens em razão da sua procedência;*

*Considerando que, no caso em comento, a autuação foi baseada pelo fato de haver a Recorrente tributado os produtos lácteos, oriundos de outros Estados da Federação tomando por base a alíquota de 7%;*

*Considerando que o Estado da Bahia, visando o incremento da atividade leiteira no seu âmbito territorial estabeleceu tal “redução de base de cálculo” nas saídas dos produtos lácteos aqui produzidos, conforme estabelecido no RICMS, artigo 268, vigente à época dos fatos geradores, como abaixo:*

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”*

*“XXIX - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);”*

*Considerando haver o TJ-BA decidido em processo similar movida pela Recorrente, os Embargos à Execução 0346138-46.2014.8.05.0001, onde considerou inconstitucional o quanto estabelecido nos dispositivos legais acima transcritos;*

*Considerando que falece a este Conselho competência para analisar a constitucionalidade de dispositivos emanados das autoridades competentes;*

*Considerando o conflito que se estabelece entre o estabelecido na Constituição Federal e o que determinou o RICMS BAHIA;*

*Isto de relação aos “produtos lácteos”.*

*De relação aos produtos “cosméticos”:*

*Considerando que a regulamentação do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, quanto à aplicação do percentual de 2% como acréscimo tributário sobre as saídas promovidas por contribuintes deste Estado está definida pela Lei nº 7.014/96, no artigo 16-A, através alteração efetuada pela Lei nº 13.461, de 10.12.2015, que assim determinou:*

*Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

*Parágrafo único. Em relação ao adicional de alíquota de que trata este artigo, observar-se-á o seguinte:*

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

*Considerando que a definição contida no artigo acima transcrito é genérico quanto ao que venha a ser “cosméticos”;*

*Considerando que a identificação do venha a ser “cosméticos” apenas foi definida pela SAT através a edição da Instrução Normativa nº 05/2016;*

*Considerando que a presente autuação diz respeito a fatos geradores anteriores à edição da referida Instrução Normativa;*

*Resolvem os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal encaminhar o presente processo em diligência à PGE/PROFIS no sentido de:*

*01 – Ocorrido o fato de o Estado da Bahia efetuar “redução de base de cálculo” sobre os produtos lácteos, provocando diferenciação do mesmo produto em face da sua origem, estaria o mesmo amparado pelo que estabelece o artigo 100 do CTN?*

*02 – Considerando a existência de Ação Anulatória obtida por empresa do mesmo grupo empresarial sobre o mesmo tema, haverá repercussão no presente processo?*

*03 – Em face de decisões do TJ-BA reconhecendo a inconstitucionalidade dos dispositivos que serviram de base para autuação, falece competência a este Conselho para apreciar a matéria sob esta ótica?*

*04 – Considerando que a identificação dos produtos classificados como “cosméticos” só ocorreu por meio da Instrução Normativa SAT nº 05/2016, estaria a Recorrente sujeita ao recolhimento do adicional de 2% sobre os produtos que serviram de base para a autuação sobre fatos geradores anteriores à sua edição?*

*Atendida a presente diligência, retorne-se os autos a esta Câmara para julgamento.*

Em atendimento à diligência solicitada, a PGE apresentou manifestação através o Parecer PGE/2021172912-0, da lavra do ilustre Procurador José Augusto Martins Junior, datado de 04.01.2021, fls. 245 a 258, referendado pela Procuradora Assistente, Paula Gonçalves Morris Matos, na mesma data, fl. 259.

Analisando o questionamento apresentado a respeito da redução de base de cálculo para produtos lácteos, diz o ilustre procurador:

*“Observa-se, numa breve leitura da norma acima, em que pese não se amoldar ao caso vertente, que cabe à PGE no papel de “custo legis” eliminar ou reduzir a litigiosidade em matérias cuja discussão se encontra sedimentada em desfavor do Estado, impedindo futura sucumbência.*

*Neste passo, malgrado a norma acima não se aplicar ao caso em epígrafe, exige-se a verificação do lançamento, no que toca à concessão de benefício fiscal ao leite longa vida nas saídas internas oriundas do Estado da Bahia.*

*A jurisprudência majoritária e pacífica já declarou a inconstitucionalidade e ilegalidade do benefício, em ofensa ao artigo 152 da CF/88.”*

Transcreve o AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 8027714-17.2019.8.05.0000, da Segunda Câmara Cível, o Acórdão dos Autos de Apelação nº 034396-52.2018.8.05.0001, também da Segunda Câmara Cível, o **MANDADO DE SEGURANÇA** concedido pela Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, a APELAÇÃO CÍVEL nº 8032604-59.2020.8.05.0001, da Primeira Câmara Cível do TJ-BA.

Diz o ilustre procurador que, *“Destarte, diante da farta jurisprudência contrária ao tema objeto do presente questionamento, entendemos pela improcedência do auto de infração neste item.*

Analizando o questionamento a respeito da inclusão do percentual correspondente à contribuição ao Fundo estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre os produtos “cosméticos” quando das saídas efetuadas por contribuintes sediados neste Estado e sua abrangência especificada em Instrução Normativa, afirma o ilustre procurador:

*“(…) em que pese a vaguidade semântica do conceito “cosméticos”, que uma Instrução Normativa – norma administrativa de orientação interna para agentes do poder público, não pode ser guinada a fundamento jurídico de validade para uma exação tributária estabelecida em Lei material e formal, sob pena de inversão completa de princípio hermenêutico basilar da hierarquia das normas”.*

*“A Instrução Normativa não se presta, nem pode se prestar, como fundamento integrativo de uma norma esculpida em lei”.*

Aponta a conceituação do que venha a ser “cosméticos”, quando afirma tratar-se de *“um conceito jurídico indeterminado”* que identifica como *“um conceito estabelecido normativamente que é dotado de uma vaguidade semântica que permite ao operador do direito integrá-lo segundo a finalidade de que ela, norma, permaneça, ao ser aplicada, sempre atual e correspondente aos anseios do legislador”.*

E apresenta registro do jurista Lourival Vilanova e do mestre Barbosa Moreira.

Dentro desta linha de pensamento, o ilustre procurador apresenta o conceito popular de “cosmético” – *“tudo aquilo que é relativo à beleza humana. Ou seja, substâncias ou tratamentos aplicados à face ou a outras partes do corpo para alterar a aparência, para embelezar ou realçar o atrativo da pessoa”.*

Afirma que este conceito pode levar ao entendimento que “a verdura “pepino” ou a lama de um lago poderiam ser tributados como cosmético, de que esta zona de incerteza requer seja elidida por norma legal interpretativa, para o que não se presta uma Instrução Normativa, sob pena de subversão do quadro de fundamentos de validade das normas jurídicas.

Diz ser necessária uma conclusão sobre a efetiva natureza jurídica do instituto Instrução Normativa, apresentando a divisão definida pelo mestre Hely Lopes Meirelles que assim apresenta: Normativos, Negociais, Ordinatórios, Enunciativos e Punitivos, sendo que considera a Instrução Normativa como componente do rol dos Ordinatórios, emitida sob a autoridade do Superintendente de Administração Tributária, autoridade que não tem poder legiferante.

Destaca que de acordo com o Decreto nº 18.874/19, que aprovou o Regimento Interno da SEFAZ BAHIA, compete à SAT ***“emitir orientações quanto a correta interpretação e aplicação da legislação tributária aos agentes do Fisco”.***

Encerrando seu parecer, o ilustre Procurador afirma:

*“Neste amparo, tratando-se de norma de orientação interna, emitida em face de poder hierárquico, por dedução, não há que se falar se tratar de norma cogente e delimitadora de conceito jurídico estabelecido em lei formal e materialmente válida.*

*Poder-se-ia argumentar, doutro lado, tratar-se de ato administrativo normativo, segundo a metodologia de classificação acima enunciada, entretanto, uma breve leitura da Instrução em epígrafe, revela-nos não possuir a mesma um nível de abstração e generalidade dos destinatários, sendo apenas um evidente balizamento para agentes fazendários nas matérias nela inseridas.*

*Nesta ordem, por lógica, não há que se falar em retroatividade ou irretroatividade, mas, tão somente, orientação interna de adequação das práticas de fiscalização da Administração Fazendária, escudada em normas já existentes, cuja expressão real deve ser guiada por princípios mezinhos de hermenêutica jurídica.”*

## VOTO VENCIDO

A autuação que sofreu a Recorrente foi assim definida: *Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

A Acusação feita à Recorrente é de haver utilizado indevidamente a alíquota de 7% para cálculo do ICMS incidente sobre mercadorias similares àquelas acobertadas pelo artigo 268, incisos XXV e XXIX do RICMS oriundas de outros Estados da Federação e, a não aplicação do acréscimo de 2% na alíquota do mesmo tributo, incidente sobre Cosméticos, como determinado pela Lei nº 13.461 de 10/12/2015, além de outros produtos que teriam sido tributados com base na alíquota de 7% ou sem tributação quando deveriam ser tributadas com a alíquota normal de saídas

Muito embora o autuante tenha englobado três situações diversas em uma única infração, assim como a Junta Julgadora, analiso-as em separado, até mesmo, porque o entendimento é diverso em relação às mesmas.

Inicialmente a Recorrente diz da nulidade do Auto de Infração com base em desatendimento a princípios e determinações constantes da Constituição Federal, de onde verifico que a argumentação preliminar com o mérito se confunde e desta forma analiso.

É de se destacar que muito embora aborde a preliminar de nulidade, em seus pedidos a Recorrente omite-se desta pretensão, pelo que me furto a analisá-la.

Analiso inicialmente a diferença cobrada de relação a produtos cujas saídas foram tributadas com alíquota inferior ou foram consideradas como não tributadas.

Como afirmado pelo autuante, a impossibilidade em face do infinito número de saídas por meio de cupons fiscais, elaborou planilha sintética em que discriminou os produtos com base nas saídas mensais. Tal procedimento, em realidade quando não impede a conferência do quanto reclamado, dificulta o direito de defesa da Recorrente em face de a conferência do levantamento não poder ser feita sem a identificação das operações que deram origem à reclamação.

Saliente-se o posicionamento da Junta Julgadora quando afirma:

*“Inobstante o sujeito passivo tenha reclamado que não foram indicados os números dos cupons fiscais, constata-se que a fiscalização baseou-se nos dados existentes na escrituração fiscal digital - EFD, e neste caso, o auditor fiscal ressalta que as saídas realizadas naquela modalidade (ECF) estão totalizadas por mês, por produto, exatamente como é escriturado na EFD, precisamente registro C425.”*

O registro C425 da EFD relaciona todos os produtos comercializados pelo contribuinte e, no caso em comento, a identificação de quais registros estão sendo objeto de cobrança é imprescindível para que se possa contestar ou não o levantamento efetuado, o que tornar-se-ia impossível no caso, não fossem, como foram, disponibilizados em forma de agrupamento mensal.

Considerando que no período fiscalizado ocorreram infinitas operações de saídas dos produtos que serviram de base para a autuação, sem a identificação dos documentos fiscais que lhe sustentou, impossível para a Recorrente conferir a quais cupons se referiam as saídas apuradas pelo autuante, não estivessem os mesmos apontados em sua EFD, como constatado nos autos do processo.

Como parte da análise abordo o que diz respeito à redução da base de cálculo para recolhimento do ICMS sobre produtos lácteos oriundos de outros estados da federação o que, conforme afirmado pelo autuante e acatado pela Junta Julgadora, não poderia ser aplicada em face do que determina o RICMS, no artigo 268, abaixo transcrito:

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, **industrializados neste Estado**, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);*

*“XXIX - das operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), **fabricado neste Estado**, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento);”*

A vigência da redação acima, do inciso XXV foi no período de 17/06/2015 a 31/01/2017, e, do inciso XXIX foi até 31.01.2017.

Alegou a Recorrente que o determinado pelo RICMS nos dispositivos acima transcritos vai frontalmente de encontro a princípios constitucionais, fato, aliás, reconhecido pelo próprio

relator na decisão de piso, que assim afirmou:

*“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 este Órgão julgador, conforme previsão expressa do art. 167, I do RPAF/BA, por conseguinte, inócua qualquer decisão neste sentido”*

Realmente, a RPAF, no artigo 167, estabelece a impossibilidade de se apreciar a inconstitucionalidade de preceitos legais estabelecidos pela legislação estadual, conforme se vê abaixo:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

O que se está em julgamento não é constitucionalidade do que dispõe o RICMS mas a impropriedade do seu dispositivo, nitidamente ilegal e passível de não acatamento em processo como o presente.

Note-se, como destacado pelo julgador de piso, o estabelecido no RICMS tem objetivo específico, como afirmado:

*“(…) o benefício da redução da 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 à circulação de leite produzido em outros Estados.*

Não se pode olvidar que o Estado da Bahia faz parte de um sistema federativo que possui normas que devem atendidas por todos os membros que o compõem e, portanto, não pode ir de encontro àquelas que norteiam o sistema como um todo, como é o caso em foco.

O reconhecimento da impropriedade do dispositivo base para a autuação foi dado pelo TJ-BA que assim definiu:

➤ *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:*

*“(…).Nessa senda, havendo a incidência do art. 87, inciso XXXV, do Decreto 6.284/97, como lançado no AI, para as operações internas com leite tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, deve também incidir a alíquota reduzida lá indicada (7%) para os mesmos produtos provenientes de outros Estados, do que decorre o reconhecimento, como pleiteado, da inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto n. 7.826/00, vigente à época da autuação, bem assim do inciso XXXV, do art. 87 do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), que concederam benefício fiscal somente a produto produzido (leite longa vida) no território baiano em detrimento daqueles oriundos de outros Estados, por afronta à Constituição Federal, como acima fundamentado.*

*Isto posto, ACOLHO os Embargos opostos, reputando-os PROCEDENTES, para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º do Decreto n. 7.826/00 e do inciso XXXV, do art. 87 do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), tal como previstos, os quais tratam da redução da carga tributária do leite longa vida apenas para o Estado da Bahia, extinguindo, como corolário, a Execução Fiscal apensa (nº 0501396-49.2014), tornando insubsistente parte do Auto de Infração nº 269352.0019/11-2 (segmento da infração 03), que trata das transações internas com o leite longa vida.”*

➤ *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:*

*“(…) Nessas circunstâncias, a insatisfação da empresa requerente tem fundamento, no que tange à restrição, de ser ou não o leite longa vida de procedência da Bahia para que goze da redução da alíquota de 17% para 7%, uma vez que realmente agride os claros e taxativos comando da Constituição Federal. E se considerado que o benefício, sem a restrição se torna perfeitamente cabível, mais uma vez se apresenta positivo o fundamento da autora de ser aplicado ao caso concreto os termos do artigo 112 do CTN, no que se refere a interpretação mais favorável ao acusado.*

*Assim, dentro dessa linha de desenvolvimento, impositivo a procedência do pedido, com a confirmação da liminar. JULGO, pois, PROCEDENTE o pedido autoral para declarar, como efetivamente declaro inconstitucional e sem aplicação no caso concreto, a restrição que limita benefício fiscal sobre a aquisição do leite longa vida ao Estado da Bahia e EXTINGO o processo com resolução do mérito, nos termos do art. 269, I, do CPC, ficando condenado o Estado da Bahia, ao ressarcimento das custas processuais e no pagamento de honorários advocatícios no percentual de 10% (dez por cento) sobre o montante dos autos anulados, devidamente corrigido na forma da lei.”*

E mais:

**APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRELIMINAR DE NULIDADE DA SENTENÇA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. DECISUM. ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DO ART. 93, IX DA CF. PRELIMINAR. REJEIÇÃO. IMPUGNAÇÃO DE DECRETO AUTÔNOMO E UNILATERAL, QUE INSTITUI BENEFÍCIOS FISCAIS. DECRETO ESTADUAL 7.826/2000, ART. 1º, II. CONTROLE CONCENTRADO DE CONSTITUCIONALIDADE. INEXISTÊNCIA DE SUPORTE EM CONVÊNIO CELEBRADO NO ÂMBITO DO CONFAZ, NOS TERMOS DA LC 24/75. “GUERRA FISCAL”. INADMISSIBILIDADE. OFENSA AOS ARTS. 150, §6º, 152, E 155, §2º, XII, LETRA “g”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. APELO. IMPROVIMENTO. SENTENÇA. CONFIRMAÇÃO.**

(...)

*O cerne deste recurso circunscreve-se à possibilidade de benefício fiscal ao apelado, com redução de alíquota de 17% para 7%, em face de aquisição de mercadoria - leite longa vida – adquirida e produzida em outro ente federativo.*

*De acordo com o art. 152, da Constituição da República, é vedado o estabelecimento de diferença tributária de bens e serviços, em face de sua procedência ou destino.*

(...)

*Depreende-se do acima exposto que o Decreto Estadual nº 7.286/2000, de 21 de julho de 2000, com a alteração introduzida pelo Decreto Estadual nº 8.413/2002, vulnerou em cheio o texto constitucional naquilo em que introduziu “discrimen” tributário concernente ao ICMS, relativamente ao leite esterilizado (longa vida) produzido em território baiano.*

*Como visto, a tributação diferenciada, segundo a origem do produto, é vedada pela Constituição Federal e as normas que possibilitam essa regulamentação tributária devem ser declaradas inconstitucionais, sendo bastante clara a redação do art. 152 da CF, acima citado.*

(...)

*Ademais, a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal deliberam acerca de um benefício fiscal é o convênio, que é celebrado no CONFAZ.*

(...)

*De maneira que não pode o Estado-membro conceder benefício fiscal relativo ao ICMS de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ.*

*A matéria aqui versada chegou até o Supremo Tribunal Federal, no ensejo do ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4152, São Paulo, requerida pelo Governador do Estado do Paraná, em face do Governador do Estado de São Paulo, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do decreto atacado (nº 52.381/01 do Estado de São Paulo).*

(...)

*A rigor, à vista do julgado do STF, envolvendo os Estados do Paraná e São Paulo, que serve de paradigma ao caso vertente, como já anotado antes, não se tem dúvida de que o art. 1º, do Decreto Estadual nº 7.826/2000, não se coaduna com a Constituição Federal.*

**(TJBA - Apelação nº 0375591-23.2013.8.05.0001, Quarta Câmara Cível, Relator Desembargador Emílio Salomão, publicado em 12.10.2016)**

Tribunais outros, a exemplo do TJ-SP têm o mesmo entendimento, assim como o Supremo Tribunal Federal que assim definiu em processo sob o mesmo tema:

**“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMINAR CONCEDIDA NO RECESSO PELA PRESIDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REFERENDO DA DECISÃO PELO PLENÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. É plausível a alegação de contrariedade à vedação ao estabelecimento de tratamento tributário diferenciado, em face da procedência ou do destino de bens ou serviços de qualquer natureza (art. 152 da Constituição), pois o Decreto 35.528/2004 do estado do Rio de Janeiro condiciona a concessão de**

*benefício fiscal de redução da carga tributária à origem da industrialização das mercadorias ali especificadas. Medida cautelar referendada pelo Plenário.” (STF, ADI 3389 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2006, DJ 23-06-2006 PP-00003 EMENT VOL-02238-01 PP-00068 RTJ VOL-00200-01 PP-00064 LEXSTF v. 28, n. 332, 2006, p. 61-69 RT v. 95, n. 853, 2006, p. 125-129).*

É bom lembrar o que estabelece a Constituição Federal, quando trata o tema em lide, textualmente determina:

*Art. 152. 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*

Reforça-se tal entendimento ao verificarmos o que determina a Carta Magna no artigo 150, como abaixo:

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*

*V - estabelecer limitações ao 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 o posicionamento do autuante e da Junta Julgadora assim se expressa a Recorrente: *“ao contrário do que foi posto no acórdão recorrido, onde ficou expresso o entendimento de que a redução da base de cálculo conferida ao produtos produzidos no Estado da Bahia não configurava qualquer impedimento à circulação de leite produzido em outros Estados, é totalmente falho e destoante da realidade, pois obriga que o leite produzido nas demais Unidades da Federação sofra tributação superior pelo ICMS, causando clara violação ao princípio da isonomia, assim como a proibição ao limite de tráfego em razão de sua origem, previsto na Carta Magna.”*

É questionável o entendimento do fisco baiano, com base no determinado no RICMS, quando buscamos entender de que forma poderia o contribuinte, no caso a Recorrente, proceder na aplicação de preços em sua área de venda quando se tratar de produtos da mesma marca fabricados na Bahia e fora dela. Seria plausível e aceitável praticar dois preços diferentes para o mesmo produto, ainda mais se levarmos em conta o que determina o Código de Defesa do Consumidor?

Observa-se, ao confrontar os preceitos constitucionais com o determinado pelo RICMS BAHIA, que ocorre o que se denomina de **“antinomia”** que, segundo o 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”.*

O que se observa é que tratando do mesmo tema ocorre o conflito entre o determinado pela Constituição Federal (norma a nível nacional) e o estabelecido pelo RICMS BAHIA (norma a nível estadual), sendo que, em isto ocorrendo, deve prevalecer o princípio hierárquico das leis e ser acatado o determinado pela CF.

Merece destaque o exposto pelo ilustre procurador José Augusto Martins Junior, em atendimento à diligência encaminhada por esta Câmara de Julgamento Fiscal, após tecer considerações sobre a legitimidade da autuação e apresentar julgados de tribunais superiores, como abaixo:

*“Observa-se, numa breve leitura da norma acima, em que pese não se amoldar ao caso vertente, que cabe à PGE no papel de “custo legis” eliminar ou reduzir a litigiosidade em matérias cuja discussão se encontra sedimentada em desfavor do Estado, impedindo futura sucumbência.*

*Neste passo, malgrado a norma acima não se aplicar ao caso em epígrafe, exige-se a verificação do lançamento, no que toca à concessão de benefício fiscal ao leite longa vida nas saídas internas oriundas do Estado da Bahia.*

*A jurisprudência majoritária e pacífica já declarou a inconstitucionalidade e ilegalidade do benefício, em ofensa ao artigo 152 da CF/88.”*

Diante do que expus, afasto a preliminar de nulidade por inconstitucionalidade do dispositivo



contido no RICMS e julgo improcedente a parte autuada de relação à aplicabilidade da redução da base de cálculo sobre os produtos lácteos.

Agora, enfoco o referente ao terceiro tópico da infração, o acréscimo do percentual de 2% na alíquota incidente sobre os produtos “cosméticos”.

O acréscimo aqui referido foi definido pela Lei nº 13.461 de 10/12/2015, que alterou o artigo 16-A da Lei nº 7.014/96, passando a vigorar a partir de 16.03.2016, como abaixo:

*Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

*Parágrafo único. Em relação ao adicional de alíquota de que trata este artigo, observar-se-á o seguinte:*

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

Considerando que a indicação dos produtos que estariam sujeitos ao acréscimo do percentual de 2%, são perfeitamente identificados, a exceção de “cosméticos”, o Estado da Bahia, através a SAT editou em 16.09.2016 a Instrução Normativa nº 05/2016, publicada no Diário Oficial de 17.09.2016, que assim estabeleceu, já seu preâmbulo:

***Relaciona os produtos considerados como cosméticos para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.***

No item 1 da referida Instrução Normativa assim está definido:

***I - Para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.***

No item 2 define a vigência do que determina, ou seja, a partir de quando será aplicado o acréscimo de dois pontos percentuais à alíquota determinada para os produtos nela listados, o que antes não ocorrera, por falta de definição.

E, apresenta o Anexo Único, que lista os seguintes produtos:

**ANEXO ÚNICO**

<b>CÓDIGO NCM</b>	<b>PRODUTO</b>
3304.1	Produtos de maquiagem para os lábios
3304.20.1	Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel
3304.20.9	Outros produtos de maquiagem
3304.3	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de acetona
3304.91	Pós, incluindo os compactos para maquiagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume)
3304.99.1	Crems de beleza e crems nutritivos; loções tônicas; incluídos os esfoliantes
3304.99.9	Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo os bronzeadores (exceto as preparações anti-solares e os crems para assadura)
3305.2	Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos
3305.3	Laquês para o cabelo, incluídos os fixadores e gel fixador
3305.9	Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores
3307.3	Sais perfumados e outras preparações para banhos
3307.9	Depilatórios, inclusive ceras; papéis perfumados e papéis impregnados ou revestidos de cosméticos; pastas (ouates), feltros e falsos tecidos impregnados, revestidos ou recobertos de perfume ou de cosméticos
2847	Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso medicinal
4818.2	Lenços de desmaquiar

Analisando a contestação apresentada pela Recorrente sobre a impossibilidade de vigência a

partir da edição da Lei nº 13.461/2016, 16.03.2016, em vista de não haver a identificação de quais “cosméticos” sujeitar-se-iam, a Junta Julgadora assim arguiu:

*“(…) constato que a mesma teve como finalidade esclarecer quais os produtos que deveriam ser considerados 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 ESMALTE RISQUE NAT CL 8MLDUNA, BATOM HD ZANPHY ROSA GLAMOU 3.5G, LEITE HIDRATANTE MONICA, TON BIOCOL HOMEM CAS CL, SOMBRA BEAUTY COLOR VANILA 1 UM, 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.”*

Ademais, compulsando os autos do processo, verifico que dentre as operações objeto de cobrança por parte do autuante, figuram aquelas acobertadas pelo CFOP 5.405, que identifica a seguinte operação de venda: *Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído*

Diante de tal entendimento a Recorrente afirma: *“Ora, a Lei nº 13.461/2015 indicou de forma genérica que os cosméticos passariam a ter adicional de 2%, mas não indicou o que poderia, para fins legais, ser considerado como tal. Para isso, foi preciso a edição da instrução normativa em comento, que passou a relacionar os produtos, e a mesma só esteve em vigor a partir de setembro de 2016”.*

Em atendimento à diligência informada no Relatório, o ilustre procurador que subscreve o Parecer da PGE, após analisar o instituto da Instrução Normativa e seu posicionamento no arcabouço legal, destacando o que está contido no Decreto nº 18.874/19, onde se afirma que compete à SAT ***“emitir orientações quanto a correta interpretação e aplicação da legislação tributária aos agentes do Fisco”***. Assim se posiciona:

*“Neste amparo, tratando-se de norma de orientação interna, emitida em face de poder hierárquico, por dedução, não há que se falar se tratar de norma cogente e delimitadora de conceito jurídico estabelecido em lei formal e materialmente válida.*

*Poder-se-ia argumentar, doutro lado, tratar-se de ato administrativo normativo, segundo a metodologia de classificação acima enunciada, entretanto, uma breve leitura da Instrução em epígrafe, revela-nos não possuir a mesma um nível de abstração e generalidade dos destinatários, sendo apenas um evidente balizamento para agentes fazendários nas matérias nela inseridas.*

*Nesta ordem, por lógica, não há que se falar em retroatividade ou irretroatividade, mas, tão somente, orientação interna de adequação das práticas de fiscalização da Administração Fazendária, escudada em normas já existentes, cuja expressão real deve ser guiada por princípios mezinhos de hermenêutica jurídica.”*

Entendo que, caso estivessem todos os “cosméticos” abarcados pelo acréscimo percentual de 2%, desnecessário seria a edição de uma Instrução Normativa para tanto, como ocorreu com os demais produtos elencados na alteração, o que leva insegurança e incerteza ao contribuinte sobre a forma de proceder, visto não haver definição precisa de como. No caso deveria o mesmo praticar alquimia, adivinhação, percepção sensorial ou outros meios para antever o que ocorreria seis meses depois e agir antecipadamente, para satisfação posterior do autuante.

Em vista da impossibilidade do contribuinte adivinhar de que forma deveria agir, seis meses depois, e da flagrante insubsistência do reclamado, sobretudo por estar baseada no “entendimento” do autuante, também acato a pretensão da Recorrente de improcedência da infração de relação a estes produtos: “cosméticos”.

Ante os fatos ocorridos que pretensamente por parte do fisco ensejariam o recolhimento de tributo por parte da Recorrente, a falta de identificação documental para comprovar a tributação errônea de produtos listados pelo autuante, a impropriedade do previsto no RICMS em relação a produtos lácteos e a falta de definição dos produtos (cosméticos) que se sujeitariam ao acréscimo de dois pontos percentuais na alíquota a ser aplicada, entendo que resta ao Estado o direito de cobrar o percentual de 2%, sobre os produtos elencados na Instrução Normativa nº 05/16, a partir da sua vigência, 16/09/2016, devendo a apuração dos valores ser efetuada pelo setor competente da SEFAZ.

O pleito apresentado pela Recorrente em relação ao produto LOMBO CADAND FT 100G, não tem

guardada no normativo legal que é apresentado como fundamento para tanto.

O referido produto está enquadrado e identificado no NCM 16.01.00.00, categoria inexistente no Anexo I do RICMS, não havendo possibilidade de, para atendimento ao desejo da Recorrente, desclassificá-lo do apresentado na norma reguladora e reenquadrá-lo.

Desta forma, julgo procedente a autuação na parte que diz respeito à tributação do produto LOMBO CANAD FT 100G.

Da mesma forma, julgo procedente o reclamado pelo fisco de relação aos demais produtos, excluídos leites, os produtos lácteos e cosméticos.

Não houve por parte da Recorrente contestação ao quanto apurado pelo autuante em relação aos produtos que foram tributados sob a alíquota de 17%, quando a mesma já havia sido elevada para 18%, pelo que acato o decidido pelo Junta Julgadora em relação.

Quanto ao postulado pela Recorrente em relação às multas aplicadas, as mesmas estão claramente definidas na Lei nº 7.014/96, não tendo este órgão julgador a prerrogativa de excluí-las ou reduzi-las, pelo que rejeito a sua pretensão, à vista do que estabelece o RPAF/BA, no artigo 167, inciso I.

Refeita a planilha apresentada pelo autuante, com a exclusão das parcelas julgadas improcedentes, resta da forma abaixo a posição do Auto de Infração.

DATA OCORRÊNCIA	VALOR AUTUADO	VALOR JULGADO
31.01.2015	705,13	705,13
28.02.2015	662,52	662,52
31.03.2015	2.842,09	2.814,77
30.04.2015	6.629,49	5.964,02
31.05.2015	4.988,19	4.979,50
30.06.2015	573,04	573,04
31.07.2015	654,32	654,32
31.08.2015	719,72	703,50
30.09.2015	3.957,60	973,38
31.10.2015	20.655,37	2.598,46
30.11.2015	20.513,04	3.833,77
31.12.2015	19.555,27	3.186,14
31.01.2016	36.358,41	5.528,16
29.02.2016	17.907,76	2.583,54
31.03.2016	24.197,25	4.246,55
30.04.2016	24.028,80	2.782,37
31.05.2016	19.108,31	1.083,52
30.06.2016	24.111,36	6.782,39
31.07.2016	19.740,36	2.201,13
31.08.2016	19.033,11	357,43
30.09.2016	20.217,90	575,32
31.10.2016	23.094,97	2.530,00
30.11.2016	17.675,99	991,03
31.12.2016	18.093,84	1.187,57
<b>TOTAL FINAL</b>	<b>346.023,84</b>	<b>58.497,56</b>

Assim, dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em comento PARCIALMENTE PROCEDENTE.

#### VOTO VENCEDOR

Cuidam os presentes autos de recolhimento a menor do ICMS, em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

São três irregularidades, juntadas em uma só, **(i)** de haver utilizado indevidamente a alíquota de 7% para cálculo do ICMS incidente sobre mercadorias similares àquelas acobertadas pelo artigo 268, incisos XXV e XXIX do RICMS, oriundas de outros estados da Federação, **(ii)** da não aplicação do acréscimo de 2% na alíquota do mesmo tributo, incidente sobre cosméticos, como determinado pela Lei nº 13.461, de 10/12/2015, **(iii)** e de outros produtos que teriam sido tributados com base na alíquota de 7% ou sem tributação quando deveriam ser tributados com a alíquota normal de saídas.

Peço vênia para divergir do i. relator quanto ao mérito do segundo tópico, de acordo com as razões de fato e de direito a seguir delineadas.

Trata-se de operações com cosméticos, tipo batom, hidratante, totalizante capitar, esmalte, removedor, creme de pentear cabelos, máscaras de cílios, hidratante, dentre outros, pelas quais se aplicou alíquota menor do que a devida.

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

A incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituído pela Lei nº 13.461, de 10/12/15, que alterou o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16.

*“Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.*

*Parágrafo único. Em relação ao adicional de alíquota de que trata este artigo, observar-se-á o seguinte:*

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

As operações internas com cosméticos passaram a ser tributadas com o adicional de 2% (18% + 2%) a partir 10/03/2016, pois nesta data o mandamento legal descrito entrou em vigor com eficácia plena. Em setembro de 2016, foi publicada a Instrução Normativa nº 05/2016 pelo Superintendente de Administração Tributária, que não possui o condão de desobrigar ou obrigar os particulares ao pagamento de tributo, pois não se destina a tal fim.

A Instrução Normativa não cria nem amplia obrigações, visto que tem o cunho meramente orientador, para facilitar o cumprimento das determinações legais. Neste caso, podem ser aplicadas as orientações sem prejuízo para o contribuinte e para o Fisco, inexistindo dúvidas de que não tem por objetivo alterar a norma legal e sua vigência, por se tratar de ato normativo complementar *interna corporis*.

Por conseguinte, voto pela completa manutenção na autuação das operações atinentes ao tópico (ii) acima referido.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado.

D OCORRÊNCIA	VLR AUTUADO	VLR JULGADO	VLR COSMÉTICOS	TOTAL JULGADO
31.01.2015	705,13	705,13	-	705,13
28.02.2015	662,52	662,52	-	662,52
31.03.2015	2.842,09	2.814,77		2.814,77
30.04.2015	6.629,49	5.964,02		5.964,02
31.05.2015	4.988,19	4.979,50		4.979,50
30.06.2015	573,04	573,04		573,04
31.07.2015	654,32	654,32		654,32
31.08.2015	719,72	703,50		703,50
30.09.2015	3.957,60	973,38		973,38
31.10.2015	20.655,37	2.598,46		2.598,46
30.11.2015	20.513,04	3.833,77		3.833,77
31.12.2015	19.555,27	3.186,14		3.186,14
31.01.2016	36.358,41	5.528,16		5.528,16
29.02.2016	17.907,76	2.583,54		2.583,54
31.03.2016	24.197,25	4.246,55	394,28	4.640,83
30.04.2016	24.028,80	2.782,37	279,36	3.061,73
31.05.2016	19.108,31	1.083,52	457,92	1.541,44
30.06.2016	24.111,36	6.782,39	252,14	7.034,53

31.07.2016	19.740,36	2.201,13	387,14	2.588,27
31.08.2016	19.033,11	357,43	229,06	586,49
30.09.2016	20.217,90	575,32	250,88	826,20
31.10.2016	23.094,97	2.530,00	300,52	2.830,52
30.11.2016	17.675,99	991,03	18,60	1.009,63
31.12.2016	18.093,84	1.187,57	24,90	1.212,47
<b>TOTAL FINAL</b>	<b>346.023,84</b>	<b>58.497,56</b>	<b>2.594,80</b>	<b>61.092,36</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281424.0003/19-7**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.092,36**, 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 recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Cosméticos) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Cosméticos) – Conselheiros: José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Anderson Ítalo Pereira.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Cosméticos)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR  
(Cosméticos)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS