

PROCESSO	- A. I. Nº 281424.0014/19-9
RECORRENTE	- BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0158-04/20-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 31/05/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0105-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO INDEVIDA. LEITE LONGA VIDA. COMPOSTO LÁCTEO E LEITE EM PÓ. O benefício da redução da base de cálculo previsto no RAICMS diz respeito às saídas de leite e composto lácteo de fabricação interna e não de fabricação em outras unidades Federativas, conforme utilizado pelo autuado. Mantida a Decisão recorrida deste item. **b)** ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. ADOÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. COSMÉTICOS. Falta de inclusão do adicional de 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza previsto no art. 16-A da Lei nº 7.014/96. Excluídas as mercadorias enquadradas na ST. Infração parcialmente elidida. Não acatado o argumento de confiseração das multas aplicadas. Não apreciado pedido de declaração de inconstitucionalidade da legislação baiana. Excluída a multa relativa às saídas de cosméticos, no período de março a agosto/2016 com base no art. 100, parágrafo do CTN. Modificada a Decisão recorrida deste item. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em vista da decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09.12.2019, ciente em 11.12.2019, no valor original de R.\$117.656,67, pelo cometimento da seguinte infração:

### *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.*

Analizando o Auto de Infração, a impugnação apresentada pela autuada, protocolada em 10.02.2020, fls. 49 a 102 e a informação fiscal prestada pelos autuantes, protocolada em 10.07.2020, fls. 145 a 157, em sessão do dia 06.08.2020, fls. 163 a 172, através o Acórdão JJF nº 0158-04/20, assim se pronunciou a 4ª JJF:

*O presente Auto de Infração, acusa o contribuinte de ter efetuado o recolhimento a menos do ICMS, em razão de ter aplicado alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.*

*Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração, visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade, foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*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 no Registro C425.

Quanto à arguição de que não foram apresentados pela fiscalização os cupons fiscais, constato que tais documentos são extraídos da leitura de Memória de Fita-Detalhe-MDF, dos equipamentos emissores de cupons fiscais, apresentados pelo próprio autuado, em atendimento à intimação efetuada pela fiscalização, conforme se verifica no documento de fl. 06, sendo que foi disponibilizado ao autuado demonstrativo analítico, cuja cópia foi anexada por amostragem às fls. 13 a 28, indicando individualmente os itens em que foram encontrados erros na aplicação da alíquota, indicando as datas das operações, os números dos cupons fiscais, os números dos ECF's, os códigos de fabricação dos ECF's, os códigos dos produtos, as descrições dos produtos.

Como ressalta o autuante, no caso específico foram milhares de cupons fiscais emitidos, razão pela qual foi elaborada planilha, que embasou a presente autuação, anexada em meio magnético à fl.43, indicando os totais mensais de cada item objeto da presente exigência, apurado no demonstrativo acima mencionado, além de diversas informações, tais como , código e descrição do produto, base de cálculo, alíquota informada pelo contribuinte, alíquota aud. e tudo o necessário para a demonstração da infração.

Assim, constato que a infração encontra-se devidamente demonstrada, sendo que os valores reclamados na autuação estão baseados nos cupons fiscais emitidos pela autuada e na Escrituração Fiscal Digital – EFD, documentos gerados pelo próprio autuado, sendo desnecessária à sua apresentação em meio físico.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.

No mérito, o contribuinte apresentou defesa reclamando que foi aplicada a alíquota de 17%, ao invés de 7%, para os produtos LEITE LONGA VIDA, COMPOSTO LACTEO e LEITE EM PÓ, argumentando ser improcedente a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, pois os artigos 150, V e 152 da CF/88, veda limitações ao tráfego de bens e estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços, em razão de sua procedência ou destino.

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

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

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

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

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

Discordo deste entendimento, pois como bem esclareceu o autuante em sede de Informação Fiscal, o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos, foi instituído através da Lei nº 13.461 de 10/12/15, que alterou o art. 16-A da Lei 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16. Portanto, a partir daquela data a alíquota prevista para os cosméticos, de 18%, deveriam ser acrescidas do percentual de 2%, referente ao fundo de combate à pobreza, totalizando a carga tributária de 20%.

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

No caso presente, constato que os produtos objeto da exigência, elencados pelo próprio contribuinte em sua peça defensiva, “creme de pentear, esmalte, batom, máscaras de cílios, máscara facial, pó compacto, tinta para

*cabelos, tonalizantes, dentre outros” 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 nº 7.014/96, ou seja, 10/03/2016, razão pela qual não cabe a exclusão dos valores objeto do presente lançamento.*

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

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

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

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

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, 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.

Transcreve o acórdão prolatado pela Junta Julgadora, afirmando que o mesmo merece ser revisado 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 trecho do julgamento, onde o relator destaca:

*“Inobstante o sujeito passivo 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.”*

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.

Apresenta parte do demonstrativo apensado ao processo pelo autuante, como abaixo onde diz que não se encontra as identificações necessárias ao conhecimento da infração pretensamente imputada e que tal planilha, na verdade, configura um indício, mas, não uma realidade e cita julgado do Tribunal Administrativo Tributário de Pernambuco, que transcreve.

DATA	ESP DOC	CFOP INFORM	COD ITEM	DESC ITEM	VL ITEM INF	VL DESC INF	VL BC ICMS INF	ALIQ INF	VL ICMS INFORM	VL ITEM AUD
31/01/2016	CF	5102	1-000000316806	OREGANO KITANO 3G	70,20	0,00	70,20	0	0,00	70,20
31/01/2016	CF	5102	1-000000316814	OREGANO KITAPACK KITANO 10G	101,92	0,00	101,92	0	0,00	101,92
31/01/2016	CF	5102	1-000000316822	SALSA DESIDRATADA KITANO 8G	154,86	0,00	154,86	0	0,00	154,86
31/01/2016	CF	5102	1-000000316920	ALICRIM KITANO PET 28G	103,18	0,00	103,18	0	0,00	103,18
31/01/2016	CF	5405	1-000000571784	QIUPAS CHEDDAR 385	193,32	0,00	193,32	0	0,00	193,32
31/01/2016	CF	5102	1-000000600067	CDMP PO ZERO NINH 380 GR	2.775,58	0,00	2.775,58	7	194,42	2.775,58
31/01/2016	CF	5102	1-000000600109	LT DES NOLAC 1L	668,64	0,00	668,64	7	46,88	668,64
31/01/2016	CF	5102	1-000000600113	LT INT NOLAC 1L	238,80	0,00	238,80	7	16,78	238,80

Afirma a necessidade da identificação dos cupons onde poderiam estar os erros de tributação, o que não apresentou o autuante, que se limitou a apresentar relações sem as devidas comprovações.

E, em face do ocorrido, 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”.*

Reafirma que a autuação não enseja o conhecimento do que realmente lhe é imputado e, conforme determinado pelo RPAF no artigo 18, configura-se nula a autuação e transcreve o dispositivo invocado, como abaixo:

*“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;”*

Apresenta, transcrevendo as ementas, julgados deste CONSEF que reconhecem a nulidade de autuações similares, e complementa afirmando: *“considerando o art. 142 do CTN, e o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, pugna-se que seja decretada a nulidade do procedimento de lançamento em comento, uma vez que a essa insegurança repercute no amplo direito de defesa do Recorrente, conforme já decidiu este Tribunal Administrativo”.*

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

Analizando o estabelecimento do benefício concedido pelo Estado da Bahia que determinou a redução da tributação do leite dos produtos objeto da autuação de forma que restasse reduzida a 7%, destaca trecho do acórdão, que diz:

*“(...) 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.*

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 constitucionalidade da lei, como expresso pelo RPAF.

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

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.*”

Destaca julgados, inclusive do TJ-BA, em que o não atendimento aos princípios constitucionais levou a que o Estado da Bahia fosse condenado ao pagamento de sucumbência, onerando os cofres estaduais em função do não reconhecimento da improriedade de normas infraconstitucionais, como a que ora se debate. Também julgados do STF.

Adiciona o posicionamento do Prof. Pinto Ferreira, como segue:

“*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).

Comenta sobre os princípios constitucionais federativos, em especial o elo que deve existir entre os Estados membros e afirma que o posicionamento do Estado da Bahia compromete o pacto federativo, atropelando-o, ao tempo em que referencia o artigo 150, inciso V, da Constituição Federal que nega aos Estados o direito de “*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.*”

Acresce o ensinamento do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que assim formula:

“*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 vedo 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, consequentemente, 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).

Friza que o determinado pelo Estado da Bahia, através o RICMS vai de encontro ao princípio da hierarquia das leis, pois sendo um decreto não poderia ir contrário a princípios determinados e estabelecidos pela Constituição Federal.

Sob a afirmativa da impossibilidade do órgão julgador apreciar a inconstitucionalidade da norma, 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.*”

Reafirma que o dispositivo estatuído pelo Estado da Bahia, concedendo tratamento diferenciado ao leite produzido em outros Estados, afronta o que determinado pela Constituição Federal nos arts. 1º, 5º, 150, II e V, 155, II, § 2º, XII, “g” e 152.

Diante do exposto, afirma da nulidade da autuação sobre os produtos objeto 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 os trechos:

*“Quanto à reclamação do contribuinte em relação ao item cosmético, de que a cobrança do adicional ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%, estabelecida no art. 16-A da Lei 7.014/96, efeitos a partir de 16/03/2016, somente poderia ser exigida a partir de 16/09/2016, em razão da edição da Instrução Normativa SAT n. 5, que definiu os cosméticos que teriam o referido adicional, portanto, antes da referida data não havia qualquer legislação que indicasse os esmaltes, removedor, cremes de pentear, máscaras de cílios, hidratantes, água oxigenada, etc., como sujeitos a tributação diferenciada. Discordo deste entendimento, pois como bem esclareceu o autuante, em sede de informação fiscal, o adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com cosméticos foi instituído através da Lei n. 13.461 de 10/12/2015, que alterou o art. 16-A da Lei 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/16. Portanto, a partir daquela data, a alíquota prevista para os cosméticos, de 18%, deveria ser acrescida do percentual de 2%, referente ao fundo de combate à pobreza, totalizando a carga tributária de 20%.”*

Já com relação à Instrução Normativa SAT n. 5/2016, editada pelo Superintendente de Administração Tributária, com vigência a partir de 10/03/16, assim foi pronunciado no Acórdão:

*“(...) constato que a mesma teve como finalidade esclarecer quais os produtos que deveriam se 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 BIOCOT 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.”*

Faz menção, com destaque, ao que especifica a Instrução Normativa em comento, quando diz:

*“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 Instrução Normativa nº 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 Instrução Normativa nº 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.

Passa, em seguida, a tratar das multas reclamadas na autuação abordando 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%.

Aborda em seguida o **Do in dubio pro contribuinte** quando invoca o determinado pelo CTN no artigo 112 onde está determinado o princípio da dúvida em prol do contribuinte.

Por fim, encerrado seu Recurso, apresenta:

#### **Do pedido:**

*Ante o exposto, o Recorrente REQUER a declaração da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário, diante da impropriedade da exigência fiscal.*

*Sucessivamente, o Recorrente pede que se não for 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 na sessão do dia 21.05.21, por solicitação do representante da PGE/PROFIS, foi o processo encaminhado em diligência à PGE, nos seguintes termos:

*Considerando que a definição contida no artigo acima transcrita 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, retorno-se os autos a esta Câmara para julgamento.*

Em atendimento à diligência encaminhada, no Processo PGE/2021176697-0, datado de 18.11.2021, parecer firmado pelo ilustre procurador Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 218 a 224, acolhido pela procuradora assistente, Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, fl. 225, da forma a seguir relatada, manifestou-se a PGE.

Após descrever o requerido no pedido de diligência encaminhado por esta Câmara, transcrevendo os termos do mesmo, o ilustre procurador examina inicialmente a problemática das operações interna com leite em pó ou de gado longa vida e composto lácteo previstas no artigo 268 do RICMS/BAHIA, firmando o seu entendimento a partir do que dispõe o artigo 116-A do RPAF, que transcreve, afirmando:

*“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 SEGURNAÇA 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 pesa 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. A simples leitura da Instrução nos conduz a tal conclusão.*

*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 comezinhos 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 pleiteia a Recorrente a 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.

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, cerceia 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 se torna impossível no caso.

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, também para a Recorrente, conferir a quais cupons se referiam as saídas apuradas pelo autuante.

Da forma como procedido pelo autuante, elaborando uma planilha que informa ser resumo de operações realizadas sem dar condições à Recorrente de conferi-las, claramente, inquina para a nulidade deste procedimento.

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, inócuas qualquer decisão neste sentido”*

Realmente, a RPAF, no artigo 167, estabelece a impossibilidade de se apreciar a constitucionalidade 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 constitucionalidade;*

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 constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 constitucional 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. INEXISTENCIA 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.

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 do “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:

1 - 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 aplicar-se-á o acréscimo de dois pontos percentuais à alíquota determinada para os produtos nela listados, o que antes não ocorreria, por falta de definição.

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

<b>ANEXO ÚNICO</b> <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 acetona	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de acetona
3304.91 perfume)	Pós, incluindo os compactos para maquilagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume)
3304.99.1	Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônica; 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 cremes 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 uso medicinal	Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso medicinal
4818.2	Lenços de desmaquiar

Analizando 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 BIOCOP 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:

5.405 - 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 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 comezinhos 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 de o contribuinte adivinhar de que forma deveria agir, seis meses depois, e da flagrante insubstância 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.

Após a apuração, excluídos os itens não sujeitos à tributação, resta à autuação os valores abaixo:

JANEIRO	\$ 533,86
FEVEREIRO	\$ 401,53
MARÇO	\$ 797,72
ABRIL	\$ 770,29
MAIO	\$ 705,60
JUNHO	\$ 997,36
JULHO	\$ 122,83
AGOSTO	\$ 186,76
SETEMBRO	\$ 86,43
OUTUBRO	\$ 203,74
NOVEMBRO	\$ 94,65
<u>DEZEMBRO</u>	<u>\$ 99,47</u>
<b>TOTAL</b>	<b>\$ 5.000,24</b>

Assim dou Provimento Parcial ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em comento PARCIALMENTE PROCEDENTE, no valor de R\$5.000,24, conforme demonstrativo acima e planilha de cálculo que é parte integrante do presente processo.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Divirjo, inicialmente, do entendimento manifestado pelo ilustre relator quanto às alíquotas aplicáveis ao leite em pó, ao composto lácteo e ao leite de gado tipo longa vida, não fabricados no Estado da Bahia. Entendeu, o relator, que a alíquota de 7% deveria ser aplicada não somente aos produtos fabricados internamente, mas também àqueles fabricados além das fronteiras baianas, por entender que não seria possível ao legislador dispensar tratamento distintos em função da origem de sua produção.

É importante destacar que a alíquota reduzida para o leite fabricado no Estado da Bahia não agride, em nada, o princípio que veda a discriminação em função da origem/destino (art. 152 da CF/88), pois não tece preferência em relação a qualquer unidade federativa em detrimento de outras. Trata-se, em verdade, pura e simplesmente, de uma norma tributária que estabelece uma renúncia fiscal atrelada ao fomento da atividade econômica, ou melhor, ao incremento da produção local da mercadoria em comento.

Tal distinção é plenamente legítima aos olhos do legislador constituinte, já que não traz embutido qualquer tratamento diferenciado, desprovido de motivos, ou de objetivos. A diferenciação vedada pelo art. 152 da CF/88 é aquela que tem a ver meramente com a origem ou o destino da mercadoria, sem motivação para tal, mas não veda, e nem poderia fazê-lo, a criação de regras que objetivem realizar os valores constitucionalmente protegidos, tais como o desenvolvimento da atividade produtiva, a descentralização regional da estrutura econômica, a geração de emprego e renda e outros.

De fato, em obra de prestígio no mundo jurídico (Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade), o jurista Celso Antônio Bandeira de Mello sustenta a tese de que a discriminação levada a termo na norma jurídica somente se legitima na medida em que o *fator de discrimen*, eleito pelo legislador, revele uma relação de pertinência lógica entre o seu efeito e um determinado valor social albergado pela Constituição Federal, conforme trecho da obra citada, abaixo reproduzido.

*“O ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele.*

*... Com efeito, há espontâneo e até inconsciente reconhecimento da juridicidade de uma norma diferenciadora quando é perceptível a congruência entre a distinção de regimes estabelecida e a desigualdade de situações correspondentes.*

*De revés, ocorre imediata e intuitiva rejeição de validade à regra que, ao apartar situações, para fins de regulá-las diversamente, calça-se em fatores que não guardam pertinência com a desigualdade de tratamento jurídico dispensado (Mello, Celso Antônio Bandeira de. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo, Editora Malheiros, 2003, p. 37)”*

Como se vê, não é vedado estabelecer tratamento diferenciado. Aliás, a isso se resume o papel da norma jurídica, que nada mais faz do que colher, dentre os fatos da realidade, aqueles que devem ser tratados de forma distinta dos demais, exigindo-se, apenas que tal distinção conduza a resultados que não traduzam injustiças, tomadas em face dos valores albergados pela Carta Magna.

É o caso em exame, pois a norma constitucional que veda a discriminação em função da origem/destino se constitui em regra que tutela o princípio federativo, impedindo que unidades federadas possam exercitar qualquer preferência de um Estado em detrimento de outros. Não impede, todavia, que sejam editadas regras incentivadoras de investimentos, financiados com a renúncia de recursos que foram privados aos seus cidadãos.

Por isso, entendo que não merece acolhida tal argumento empresarial.

Além disso, a tentativa de alargar o alcance do texto normativo citado não se compatibiliza com o disposto no inciso II, do art. 111 do CTN, o qual impõe a interpretação restritiva de norma que outorga isenção, conforme abaixo.

*“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*...  
II – outorga de isenção;*

..."

Assim, como o leite comercializado pela autuada não foi fabricado no Estado da Bahia, não pode, por óbvio, desfrutar do benefício fiscal então previsto no art. 268, inciso XXIX do RICMS/12, abaixo reproduzido.

"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);*

..."

Essa é a jurisprudência deste CONSEF.

Quanto aos cosméticos, uso igualmente divergir, de forma respeitosa, do entendimento esposado pelo relator, ao acolher que a alegação de que a inclusão expressa, de tais mercadorias, na categoria de "cosméticos" somente aconteceu a partir da publicação da Instrução Normativa nº 05/2016, a qual entrou em vigor a partir de setembro de 2016. Por isso, entende que não seria devido o adicional de 2%, antes dessa data.

Entendo que, neste ponto, não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, em seu parágrafo único, incluiu, expressamente, os cosméticos dentre as mercadorias oneradas com o adicional citado, desde março de 2016, conforme 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 (grifo acrescido), isotônicos, energéticos, refrigerantes, cervejas e chopes;*

..."

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

Embora tenha sido publicada a Instrução Normativa nº 05/2016, em setembro de 2016, enumerando as mercadorias que se enquadram no conceito de "cosméticos", tal fato não desnatura a lei anterior, a qual já se encontrava produzindo efeitos plenos. Ademais, é consabido que uma instrução normativa não inova o ordenamento jurídico, prestando-se, simplesmente, a esclarecer e uniformizar a aplicação da lei.

Em coerência ao voto por mim proferido, nos autos do PAF 281424.0007/20-6, lavrado em face desse mesmo contribuinte, excluo a multa incidente, relativa aos fatos geradores ocorridos entre os meses de março/16 a agosto/16, mantendo, todavia, a exigência fiscal do tributo.

Quanto às operações de saída com CFOP 5.405, concordo com o relator, por entender que se trata de itens enquadrados no regime de substituição tributária.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MESES		ICMS COM MULTA	MULTA
jan/16	TUDO	11.089,68	60%
fev/16	TUDO	10.954,83	60%
mar/16	COSMÉTICOS	244,63	-
mar/16	DEMAIS MERCADORIAS	12.818,48	60%
mar/16	TUDO	13.063,11	60%
abr/16	COSMÉTICOS	164,13	-
abr/16	DEMAIS MERCADORIAS	13.811,61	60%

abr/16	TUDO	13.975,74	60%
mai/16	COSMÉTICOS	117,38	-
mai/16	DEMAIS MERCADORIAS	13.505,57	60%
mai/16	TUDO	13.622,95	60%
jun/16	COSMÉTICOS	113,22	-
jun/16	DEMAIS MERCADORIAS	9.041,53	60%
jun/16	TUDO	9.154,75	60%
jul/16	COSMÉTICOS	89,52	-
jul/16	DEMAIS MERCADORIAS	7.314,86	60%
jul/16	TUDO	7.404,38	60%
ago/16	COSMÉTICOS	66,79	-
ago/16	DEMAIS MERCADORIAS	5.671,96	60%
ago/16	TUDO	5.738,75	60%
set/16	TUDO	5.585,48	60%
out/16	TUDO	6.628,41	60%
nov/16	TUDO	4.958,97	60%
dez/16	TUDO	4.705,02	60%
<b>TOTAL</b>		<b>106.882,07</b>	
<b>ICMS S/INCIDÊNCIA DA MULTA</b>		<b>795,67</b>	
<b>ICMS C/INCIDÊNCIA DA MULTA</b>		<b>106.086,40</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 **281424.0014/19-9**, lavrado contra **BOPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$106.882,07**, sendo acrescido da multa de 60% o valor de R\$106.086,40, prevista no inciso II, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, sem incidência da multa o valor de R\$795,67, com base no art. 100, parágrafo do CTN e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

### COSMÉTICOS

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios, Rafael Benjamin Tomé Arruty e Anderson Ítalo Pereira.

### LEITE LONGA VIDA

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Anderson Ítalo Pereira, José Adelson Mattos Ramos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios e Rafael Benjamin Tomé Arruty.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 18 de abril de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS