

**PROCESSO** - A. I. N° 281424.0007/20-6  
**RECORRENTE** - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0118-03/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 01/06/2022

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0120-11/22-VD

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração comprovada de acordo com o levantamento fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal e perícia. Excluída a multa apenas sobre as saídas de cosméticos, no período de mar-ago/2016. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3<sup>a</sup> JJF N° 0118-03/21-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2020, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 198.817,93, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

*Infração 01 – 03.02.02: Recolhimento efetuado a menos em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.*

A 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 28/07/2021 (fls. 118 a 129) e julgou Procedente o Auto de Infração. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Preliminarmente, o Autuado alegou violação aos princípios do contraditório e do direito de defesa. Disse que ao analisar o Auto de Infração em comento, percebeu que fora acostada uma planilha, a fim de demonstrar quais mercadorias supostamente foram debitadas a menos, ante um erro na aplicação da alíquota.*

*Alegou que após uma verificação completamente minuciosa, observou que não constam no relatório todos os cupons fiscais gerados no período autuado. As planilhas e informações fiscais apresentadas pelo Autuante para comprovar sua assertiva do recolhimento a menos do ICMS, em face do erro na aplicação da alíquota, não são suficientes para dar suporte probatório aos elementos dos autos, uma vez que deixa o Impugnante sem o poder de promover uma análise dos dados apresentados pela Fiscalização.*

*Também afirmou 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.*

*Observo 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 – ECF e de notas fiscais de consumidor eletrônicas – NFC-e, conforme demonstrativo analítico às fls. 14 a 16, cuja integralidade encontra-se na mídia DVD-R à fl. 59. O Autuado apresentou alegações somente em relação às operações realizadas com ECF.*

*Informou que todo trabalho de auditoria que originou esta infração teve por base a Escrituração Fiscal Digital – EFD do defensor, 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 encontram anexadas aos autos na mídia de fl. 59.*

*Constata-se que a autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, tendo como fonte dos dados, a Escrituração Fiscal Digital e documentos fiscais emitidos pelo deficiente, 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, observo 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 deficiente 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, e substitui livros fiscais.*

*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 comprehensível, 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 do ICMS efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.*

*O deficiente alegou que a justificativa fiscal para a autuação está no fato de que a legislação estadual (RICMS/2012), só permite a redução da base de cálculo para o leite em pó, leite longa e vida e composto lácteo produzidos neste Estado.*

*Afirmou que improcede a limitação imposta pelo Estado, por meio de uma carga tributária majorada e diferenciada nas operações interestaduais, posto que viola a vedação constitucional disposta no art. 150, V, e art. 152 da Carta Magna. Disse que, por atropelar o pacto federativo, é ilíquida a exigência fiscal, pois o Estado da Bahia, ao impor diferentes situações de tributação para o mesmo produto, está desconsiderando a hierarquia das normas legais vigentes e os princípios basilares do direito.*

*Ressaltou que diante da repercussão gerada, o Estado da Bahia achou por bem revogar os artigos pertinentes à presente discussão, a partir de 01/02/2017. As ocorrências da autuação fiscal em epígrafe com relação aos citados itens foram referentes ao período de 2016 e janeiro/2017, razão pela qual, os fatos geradores autuados estavam acobertados pelo benefício da redução de base de cálculo.*

*O autuante informou que em relação às saídas de Leite Tipo Longa Vida, Leite em Pó e Composto Lácteo em Pó, ora utilizando a carga tributária de 7%, ora utilizando a carga tributária de 12%, indiscriminadamente, seja fabricado no Estado da Bahia, ou não, o Autuado infringiu o art. 268, incisos XXV e XXIX do RICMS-BA/2012 (abaixo reproduzido), que concede redução de base de cálculo, reduzindo a carga tributária a 7%, apenas para os 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);*

*Apresentou o entendimento de 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 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 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 defensor também questionou o lançamento sobre operações com cosméticos, alegando que a diferença de percentual (2%), se deu em razão do que constou na Instrução Normativa nº 05/2016, publicada em 16/09/2016. Os itens descritos na planilha de autuação como NEUTROGEN NORWEGIAN HIDRAT INTENSIV; NEUTROGEN NORWEGIAN CR P/MAOS 56G; ESMALTE RISQUE NAT CL 8MLINCOLOR; BASE 2EM1 RISQUE C/OL ORQ 8ML; ESM COL NU COB 1INTENS DA COR; CERA REF ROLL ON MEL DEPILSAM 100G são todos cosméticos, sujeitos a alíquota de 18% e, apesar de constarem no Anexo Único da Instrução Normativa nº 05/2016, não estavam, à época da sua comercialização, afetados pela adição do percentual de 2% na alíquota do ICMS incidente.*

*Caso se entenda pela manutenção da autuação dos itens considerados cosméticos, mesmo considerando a argumentação de que, antes da IN o Autuado não tinha como saber o que seriam cosméticos ou não, solicitou a redução da multa para tais itens. Disse que solução rigorosamente igual é adotada para os casos em que se dispensou penalidade para atingir créditos fiscais em transferências interestaduais, com escopo na entrada mais recente, em operações realizadas antes da IN 52/2013, publicada em 18.10.2013, citando decisões deste CONSEF.*

*Em relação aos cosméticos, o autuante ressaltou que a incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza sobre as operações com esses produtos, foi instituído pela Lei 13.461, de 10/12/2015, que alterou o Art. 16-A da Lei 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/2016. Dessa forma, as operações com cosméticos passaram a ser tributadas com o adicional de 2%, a partir de 10/03/2016.*

*Disse que 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.*

*Para melhor entendimento da matéria em questão, vale reproduzir o art. 16-A da Lei 7.014/96:*

*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;*

*O defensor ressaltou que as operações com cosméticos passaram a ser tributadas com o adicional de 2% (18% + 2%), a partir 10/03/2016, e que 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 as alegações defensivas, 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 defensor apresentou o entendimento de que, não sendo reformada a autuação para exclusão do adicional de 2%, que seja excluída a multa incidente sobre o mesmo, nos termos do que traz o art. 106, Inc. I do CTN. Caso não se entenda pela exclusão da multa em relação aos cosméticos, afirma que ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada a todos os produtos autuados, no percentual de 60% sobre o valor principal.

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 137 a 163, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, alega nulidade do Auto de Infração por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Afirma que, ao analisar o Auto de Infração em comento, percebe-se que fora acostada uma planilha a fim de demonstrar quais mercadorias supostamente foram debitadas a menor, ante um suposto erro na aplicação da alíquota. Explica que o referido documento fora utilizado para embasar a infração discutida na presente peça.

Alega, todavia, que, em uma verificação completamente minuciosa, percebe-se que não consta o relatório de todos os cupons fiscais gerados no período autuado, bem como também não foram acostados os referidos documentos. Em uma leitura atenta da decisão guerreada, percebe-se que a Fazenda Pública reconheceu que a análise de tais cupons é feita por amostragem, o que corrobora nitidamente com a alegação de que não foram acostados aos presentes autos, a totalidade dos cupons fiscais. Logo, entende restar nitidamente evidenciado que fora cerceado o direito de defesa de defesa do contribuinte, em uma clara violação ao princípio do contraditório.

Argumenta que tais documentos são essenciais para o deslinde da presente demanda, pois um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos comprobatórios. Contudo, as planilhas e informações fiscais apresentadas pelo Autuante para comprovar a sua assertiva do recolhimento a menor do ICMS (em face do erro na aplicação da alíquota) não são suficientes para dar suporte probatório aos elementos do auto, uma vez que deixa a Impugnante sem o poder de promover uma análise dos dados apresentados pela fiscalização, pois não teria como verificar se o ICMS indicado como devido tem correspondência com o valor total indicado no período, já que o Autuante não apresentou os cupons fiscais relacionadas ao valor exigido, objeto da autuação. Assim, conclui que fora impossibilitada, a Impugnante, de consultar os cupons fiscais e verificar a materialidade da infração apontada. Ponto

fulcral necessário à defesa.

Portanto, a ausência dessas informações prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, situação que viola tanto o direito de defesa da Impugnante, como o convencimento do Julgador Tributário, posto que, sem a confirmação da materialidade do que se alega, é impossível manter a liquidez, certeza e a exigibilidade do crédito tributário.

Argumenta que a premissa de que o lançamento seria válido apenas com a apresentação de planilha contendo o crédito tributário, não é suficiente para conferir certeza e liquidez ao crédito tributário. E a liquidez, certeza e segurança jurídica só se perfazem com o levantamento de todos os dados inerentes a respaldar a pretensão fiscal. E da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, consequentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração, violando o art. 142 do CTN. Transcreve o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF e julgados deste Conselho de Fazenda, em apoio à sua tese.

Por fim, após salientar que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, mas sim violação aos requisitos de validade do lançamento (maculando o trabalho fiscal e retirando da Impugnante o seu direito de defesa), conclui pela nulidade do procedimento administrativo fiscal, efetivado através do presente Auto de Infração.

No mérito, discute a indicação (por parte do fisco) de produtos com suposto erro na adoção da alíquota 7%, ao invés de 17% - Produto leite longa vida, leite em pó e composto lácteo. Destaca que não requer 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 colacionadas neste tópico.

Transcreve o dispositivo regulamentar que deu base à autuação, destacando que, a partir de fevereiro de 2017, as legislações foram revogadas, revogações estas levadas a efeito justamente por se reconhecer a inconstitucionalidade das referidas normas, o que caracteriza que o Estado da Bahia acaba se beneficiando da própria torpeza ao garantir as autuações referentes aos fatos geradores até 31/01/2017, mas evitando ações judiciais que venham a discutir sua inconstitucionalidade para impedir a sucumbência. Argumenta que, se o art. 152 da CF/1988 é expresso ao determinar que “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”, dizer que não há quebra de isonomia em razão do que consta no art. 37 e 38, § 2º da Lei nº 7.014/96 é pura teratologia haja vista 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.

Raciocina que, 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 considerado 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, tendo o julgador administrativo total condição de analisar o caso concreto e deixar de aplicar determinada norma ao verificar ser a mesma inconstitucional.

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) afirma 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 favor do Recorrente. Transcreve julgados em apoio ao seu ponto de vista.

Ressalta, ainda, que a questão também já foi decidida pelo Supremo Tribunal Federal, ou seja, pela inconstitucionalidade do tratamento diferenciado para as operações internas e interestaduais para o mesmo produto. Transcreve ementa conforme abaixo.

*“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).*

Observa que os julgados acima são uníssonos quanto a aplicabilidade do art. 152, da CF/88, chamando a atenção para o fato de que a apresentação dos precedentes acima não tem o condão de vincular o julgador administrativo, como fez parecer a decisão de piso, mas sim demonstrar que o entendimento aqui exposto há de ser seguido pelo judiciário, em caso de necessidade de esta demanda ser posta a apreciação deste órgão.

Transcreve a doutrina de Pinto Ferreira para defender a ideia de que o princípio da isonomia, consagrado no art. 5º e 150, II da CF/88, também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados, pois o princípio da isonomia permeia todo o ordenamento legal e não só a Carta Magna, razão pela qual não pode ser ignorado pela Fiscalização, situação antijurídica que deve ser corrigida por esse órgão julgador.

Assim, por atropelar o pacto federativo, entende ser ilíquida a exigência fiscal, pois o Estado da Bahia, ao impor diferentes situações de tributação para o mesmo produto, está desconsiderando a hierarquia das normas legais vigentes e os princípios basilares do direito. Ademais, defende que esse preceito foi confirmado pelo art. 150, V, da Carta Magna, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *“estabelecer limitações de tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.”* Transcreve a doutrina de Manoel Gonçalvez Ferreira Filho em apoio à sua tese.

Assim, como os fundamentos trazidos na Decisão recorrida em nenhum momento infirmam o tratamento diferenciado conferido aos produtos advindos de fora do Estado, favorecendo o produzido internamente, em afronta ao art. 150, II e V e art. 152, todos da Carta Magna, conclui que não há como ser mantida a autuação, devendo ser reformada a Decisão recorrida. Em outras palavras, a sistemática concebida pelo Estado, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio de leite, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da carga tributária de 17% de ICMS, enquanto o produtor local tem sua taxação reduzida a 7%.

Observa que há, em razão da limitação imposta, frontal violação ao critério hierárquico das normas, que se encontra estabelecido entre arts. 1º, 5º, 150, II e V, 152 e 155, II, § 2º, XII, “g” da CF/88, e o Decreto nº 7.826/2000 e o RICMS, que reduziu a base de cálculo para a saída de leite produzido no Estado de forma que a carga tributária corresponda a 7%, pois enquanto a Constituição permite uma tributação isonômica para operações internas e interestaduais, o Decreto Estadual proíbe, ficando restrito apenas as operações internas.

Pondera que, não à toa, os dispositivos foram revogados, ante a sua clara e manifesta inconstitucionalidade e ilegalidade; contudo, com relação ao período do presente Auto de Infração, a norma ainda produz os seus nefastos efeitos. Diante do exposto, defende que o benefício concedido ao leite longa vida produzido neste Estado (da Bahia) deve se estender também aos produzidos nos demais Estados, atribuindo-se tratamento igualitário aos produtos beneficiados independentemente da procedência.

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

declarada improcedente.

Quanto aos cosméticos, sustenta que tais mercadorias se encontram sujeitas à alíquota de 18% ao invés dos 20% cobrados na autuação. Referindo-se à instrução normativa que delimitou as mercadorias que se enquadram no conceito de cosméticos, argumenta que se a instrução normativa veio para “orientar” é porque antes não havia a determinação clara, e, não havendo, não pode exigir que o contribuinte simplesmente adivinhe a mercadoria que terá o acréscimo ou não.

Alega que se efetivamente é preciso listar o que, para a Instrução Normativa, é cosmético, é porque antes não se sabia precisar o que teria incidência do adicional. Questiona se a Lei em si seria suficiente, qual o motivo de existir uma portaria com a relação de produtos que serão submetidos ao adicional? Se o objetivo da mesma é detalhar, quer dizer que antes havia dúvida? Se há dúvida, deve ser aplicado a todos os produtos? Questiona. Assevera que não tem como saber o que seria considerado cosmético ou não, antes da edição da instrução normativa. Frisa que a própria Instrução Normativa indica que “*Para efeitos da incidência do adicional do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza serão considerados como cosméticos exclusivamente os produtos relacionados no Anexo Único desta Portaria.*”

Raciocina que 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. Pondera que, se fosse aplicar o percentual a partir da edição da lei para todos os cosméticos, indistintamente, sequer seria necessária a edição da Instrução Normativa.

Em que pese os produtos relacionados pelo contribuinte estarem contidos no Anexo Único da Instrução Normativa SAT 5/2016, pontua que o fato gerador ocorreu quando não havia definição se tais produtos seriam, para fins legais, cosméticos, motivo pelo qual sustenta que devem, os fatos geradores antes de 16/09/2016, serem excluídos da autuação.

Caso se entenda pela manutenção da autuação dos itens considerados cosméticos, mesmo considerando a argumentação de que, antes da instrução normativa a Recorrente não tinha como saber o que seriam cosméticos ou não, a Recorrente pugna pela exclusão da multa para tais itens, com base no disposto no art. 106, inciso I do CTN, o qual exclui a possibilidade de aplicação de penalidade na hipótese de norma interpretativa. Transcreve julgados em apoio aos seus argumentos.

Caso denegado o pedido de exclusão da multa, pede a sua redução a um patamar razoável (20% a 30%), dado o seu caráter confiscatório. Transcreve jurisprudência em apoio à sua tese.

Por fim, evoca o benefício do *in dúvida pro contribuinte* com supedâneo no art. 112 do CTN (cujo texto transcreve) e na jurisprudência dos tribunais superiores.

Ante o exposto, requer a Recorrente o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade/improcedência do crédito tributário, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, ou ainda a exclusão da multa de 60% sobre o adicional de 2% com relação aos itens cosméticos.

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

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Termos em que pede e espera deferimento.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de ausência de comprovação da infração, não merece acolhida, pois os elementos dos autos revelam uma farta documentação das operações autuadas. De fato, o valor lançado se encontra detalhado no Demonstrativo “*Débito a menor em operações com ECF e NFC-e – Erro na Determinação da alíquota*”, conforme páginas exemplificativas, às folhas 14/16, e cópia em DVD, à folha 59. No demonstrativo referido, o Autuante traz uma relação individualizada de todos os lançamentos efetuados na EFD da empresa, por nota fiscal ao consumidor eletrônica e por código de mercadoria, segundo a sua data de emissão.

As folhas 17/32, consta o demonstrativo “LEITURA DE MEMÓRIA DE FITA-DETALHE – MFD” (cuja cópia se encontra no DVD, à folha 59), no qual foi feito o detalhamento de todas as totalizações feitas nas ECFs 84, 86 e 90, por data de emissão, e segundo o código do produto comercializado. Neste demonstrativo, é possível constatar o tratamento tributário dispensado a cada produto, já que a relação citada, agrupa as mercadorias por alíquota aplicada.

Além desses elementos, há, no processo, cópias de DANFEs e demais demonstrativos suficientes a demonstrar os cálculos perpetrados pela fiscalização, evidenciando que não houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, diferentemente do que alega a peça recursal.

Embora a fiscalização não tenha acostado a cópia de todos os documentos objeto do presente lançamento, trata-se de documentos de emissão do próprio sujeito passivo, cuja posse, portanto, pertence-lhe.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, quanto à alegação de inconstitucionalidade da concessão de benefício fiscal exclusivo ao leite fabricado no Estado da Bahia (afastando tal tratamento aos produtos fabricados em outras unidades da federação), é importante destacar que refoge à competência desta corte o exame de declaração de inconstitucionalidade, conforme art. 167, inciso I do RPAF/99, abaixo.

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

*...”*

Ademais, 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, pura e simplesmente, de uma norma tributária que estabelece uma renúncia fiscal atrelada ao fomento da atividade econômica, ou melhor, à 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 econômica, 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 discriminatio*, 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 discriminatio 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 se destinariam 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:*

...  
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, trata-se de operações com “batom”, “hidratante”, “tonalizante capilar”, “esmalte”, “removedor”, “creme de pentear cabelos”, “máscaras de cílios”, etc. Refere-se a cobrança do adicional de 2%, destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza. O Sujeito Passivo alega que a inclusão expressa, de tais mercadorias, na categoria de “cosméticos” somente aconteceu a partir da publicação da Instrução Normativa 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.

Vejo que não assiste razão ao Sujeito Passivo neste ponto, 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 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.

Além de tudo, não se pode olvidar que as mercadorias autuadas foram descritas como “batom”, “hidratante”, “tonalizante capilar”, “esmalte”, “removedor”, “creme de pentear cabelos” e “máscaras de cílios”, enquadrados nas posições de NCMs 3305 (“preparações capilares”), ou 3304 (“Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações anti-solares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros”), enquadradas, portanto, no Capítulo 33, cujo título é “óleos essenciais e resinóides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas”.

Em prestígio ao parecer exarado pela Douta Procuradoria, da Lavra de Dr. Leônio Ogando, excluo a multa exigida sobre os valores relativos aos cosméticos, no período que antecede a vigência da Instrução Normativa nº 05/2016, ou seja, nos meses de março a agosto de 2016, vez que se afigura razoável a dúvida suscitada pela empresa.

Quanto à alegada exorbitância da multa, devo informar que possui previsão no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, sendo vedado a esse colegiado afastá-la ou reduzi-la.

Assim, impõe-se a manutenção parcial do presente lançamento.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reduzir o valor lançado, apenas naquilo que se refere à multa lançada sobre os valores atinentes a cosméticos, conforme demonstrativo abaixo.

MESES		ICMS	MULTA
jan/16	TUDO	R\$ 42.663,09	60%
fev/16	TUDO	R\$ 12.925,20	60%
mar/16	COSMÉTICOS	R\$ 758,44	-
mar/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 15.422,86	60%
mar/16	TUDO	R\$ 16.181,30	60%
abr/16	COSMÉTICOS	R\$ 553,89	-
abr/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 18.618,82	60%
abr/16	TUDO	R\$ 19.172,71	60%
mai/16	COSMÉTICOS	R\$ 443,28	-
mai/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 19.728,72	60%
mai/16	TUDO	R\$ 20.172,00	60%
jun/16	COSMÉTICOS	R\$ 383,52	-
jun/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 12.543,00	60%
jun/16	TUDO	R\$ 12.926,52	60%
jul/16	COSMÉTICOS	R\$ 199,43	-
jul/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 11.893,98	60%
jul/16	TUDO	R\$ 12.093,41	60%
ago/16	COSMÉTICOS	R\$ 226,64	-
ago/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 12.080,75	60%
ago/16	TUDO	R\$ 12.307,39	60%
set/16	TUDO	R\$ 8.697,10	60%
out/16	TUDO	R\$ 12.412,94	60%
nov/16	TUDO	R\$ 9.376,49	60%
dez/16	TUDO	R\$ 6.557,98	60%
jan/17	TUDO	R\$ 5.939,09	60%
fev/17	TUDO	R\$ 224,16	60%

mar/17	TUDO	R\$ 459,95	60%
abr/17	TUDO	R\$ 616,54	60%
mai/17	TUDO	R\$ 452,35	60%
jun/17	TUDO	R\$ 1.231,77	60%
jul/17	TUDO	R\$ 692,13	60%
ago/17	TUDO	R\$ 1.979,58	60%
set/17	TUDO	R\$ 436,38	60%
out/17	TUDO	R\$ 411,79	60%
nov/17	TUDO	R\$ 281,68	60%
dez/17	TUDO	R\$ 606,38	60%
<b>TOTAL</b>		<b>R\$ 198.817,93</b>	
<b>ICMS S/INCIDÊNCIA DA MULTA</b>		<b>R\$ 2.565,20</b>	
<b>ICMS C/INCIDÊNCIA DA MULTA</b>		<b>R\$ 196.252,73</b>	

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese a convicção demonstrada pelo ilustre relator, permito-me do mesmo discordar por entender não haver suporte legal para a manutenção do seu julgamento, o que me leva divergir, lastreado em posicionamento já manifestado em processo outros da mesma empresa e com as mesmas autuações.

Entendo não restar razão ao autuante, assim como ao ilustre relator, no diz respeito às pretensões de cobrar diferenças de tributo sobre os produtos lácteos e cosméticos.

Assim, da mesma forma que me pronunciei no voto proferido no Processo JJF nº 0158-04/21, fundamento minha divergência, reproduzindo o mesmo, como a seguir.

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 n. 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 conferí-las, claramente, inquia 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 transscrito:

*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, inócuia 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 inconstitucionalidade;*

O que se está em julgamento não é constitucionalidade do que dispõe o RICMS mas a improriedade 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 improcedência 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. Iº do Decreto n. 7.826/00, vigente à época da autuação, bem assim do inciso XXXV, do art. 87 do Decreto n° 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. Iº 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 insubstancial 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 resarcimento 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. Iº, 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 ocorreu, por falta de definição.

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

#### ANEXO ÚNICO

CÓDIGO NCM	PRODUTO
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	<i>Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de acetona</i>
3304.91	<i>Pós, incluindo os compactos para maquilagem (exceto talco e polvilho com ou sem perfume)</i>
3304.99.1	<i>Cremes de beleza e cremes nutritivos; loções tônica; incluídos os esfoliantes</i>
3304.99.9	<i>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)</i>
3305.2	<i>Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos</i>
3305.3	<i>Laquês para o cabelo, incluídos os fixadores e gel fixador</i>
3305.9	<i>Tinturas para o cabelo temporária, progressiva e permanente, incluídos os tonalizantes e xampus colorantes; outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores, excluindo condicionadores</i>
3307.3	<i>Sais perfumados e outras preparações para banhos</i>
3307.9	<i>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</i>
2847	<i>Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso medicinal</i>
4818.2	<i>Lenços de desmaquiar</i>

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 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.”*

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 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 improriedade 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.

Desta forma, pelas considerações e argumentos que alinhei, dou Provimento ao Recurso Voluntário e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em comento.

## 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 reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281424.0007/20-6**, lavrado contra **BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **198.817,93**, sendo acrescido da multa de 60% o valor de R\$ 196.252,73, prevista no inciso II, alínea “a”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e, sem incidência da multa o valor de R\$ 2.565,20, com base no art. 100, parágrafo do CTN e dos acréscimos legais.

### COSMÉTICOS

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Francisco Aguiar da Silva Junior e Anderson Ítalo Pereira.

### LEITE LONGA VIDA

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios e Francisco Aguiar da Silva Junior.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS