

PROCESSO - A. I. N° 281424.0008/19-9
RECORRENTE - BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0126-02/20-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/01/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0346-11/22-VD

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O fato de ter sido reconhecida a inconstitucionalidade que prevê a redução da base de cálculo, não pode dar guarida à extensão do benefício para operações com os laticínios produzidos em outros estados, mas sim, extirpá-lo do ordenamento jurídico, razão pela qual o dispositivo normativo foi retirado da legislação vigente. Recurso Voluntário. Quanto aos cosméticos, 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 N° 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 setembro/16, mantendo, todavia, a exigência fiscal do tributo, conforme o art. 100, parágrafo único do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário de Auto de Infração julgado Procedente na Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, lavrado em 19/08/2019, sendo lançado ICMS no valor histórico de R\$218.412,81, acrescido da multa no percentual de 60%, pela constatação da infração a seguir descrita.

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

O autuante informa que “O demonstrativo e documentos que fundamentam esta infração encontra-se no Anexo I deste auto de infração, cujas cópias foram entregues, mediante recibo, ao representante legal do estabelecimento”.

A autuada através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 79 a 105, e o autuante presta informação fiscal às fls. 147/160, sendo o processo então pautado para a sessão de julgamento do dia 21.07.2020, quando foi julgado Procedente em decisão unânime, conforme voto abaixo:

VOTO

O presente lançamento versa sobre uma única infração à legislação tributária do ICMS, tempestivamente impugnada pela autuada, conforme relatório que se integra ao presente Acórdão.

Preliminarmente, cabe apreciar a preliminar de nulidade arguida na defesa, fundamentada no entendimento do sujeito passivo de que houve preterição do direito de defesa por descumprimento de dispositivo expresso em lei e ausência de comprovação da infração.

A defesa sustenta que a preterição do direito de defesa ocorreu porque a liquidez do crédito tributário requer a exibição de todos os dados e documentos necessários 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, impossibilitando, desse modo, o exercício pleno ao contraditório e à ampla defesa, em frontal violação ao art. 39, inc. VI do RPAF/99.

Compulsando os autos e após examinar os elementos que compõem o processo, em especial as planilhas elaboradas pelo autuante, apensadas fisicamente, por amostragem e gravadas na integralidade no DVD-R, de fl. 44, constato que não há como acolher a arguição defensiva, haja vista que o autuante, em sede de informação fiscal, contesta tal alegação, afirmando que é inquestionável a obrigatoriedade da comprovação mediante documentos que fundamentem a infração, contudo, a totalidade da infração está representada nas vendas a consumidor final, realizadas através de equipamentos emissores de cupons fiscais – ECFs, conforme demonstrativo analítico de fls. 09 a 11, cuja cópia integral encontra-se gravado na mídia – DVD-R, fl. 44.

Corroborando com o acima exposto, a justificativa apresentada pelo autuante, de que elaborou a planilha anexada aos autos, com base nas operações extraídas da Leitura de Memória de Fita-Detalhe, onde se observa claramente a existência de todos os dados próprios dos cupons fiscais que deram origem ao levantamento: datas das operações, números dos cupons fiscais, números dos ECFs, códigos de fabricação dos ECFs, códigos dos produtos, descrições dos produtos, valores relacionados às operações de saídas e suas respectivas alíquotas, portanto, as planilhas contêm todos esses dados e informações, conforme frisa o autuante.

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

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

A oferta de tal volume de documentos em meio físico, sim, causaria a autuada entraves e dificuldades para examinar todos os elementos, pelo impedimento em utilizar a seu favor, frente as facilidades oferecidas pelas modernas ferramentas de tecnologia da informação atualmente acessíveis.

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

Não há como conceber nos dias atuais, os prepostos do contribuinte manuseando as centenas de milhares de folhas das planilhas e documentos em papel, com o propósito de identificar cada cupom fiscal e/ou nota fiscal, item por item, no intuito de identificar alguma impropriedade na autuação, quando utilizando as informações e dados fornecidos pela Fiscalização em meio magnético, tal análise se dá com mais rapidez e segurança, pela utilização dos recursos da tecnologia da informação, como já dito.

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

Ademais, verifico que o auto de infração foi lavrado em conformidade com a legislação do ICMS, tanto no sentido material, no caso a Lei nº 7.014/96 e RICMS/2012, como no sentido formal, ou seja, com o RPAF/99.

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

Assim, o argumento não merece acolhimento em conformidade com o previsto no art. 143 do RPAF/99, pois

trata-se de simples negativa do cometimento da infração o que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

Não resta dúvidas que no Regulamento do ICMS vigente na época dos fatos geradores, o benefício de redução da base de cálculo, previsto no art. 268, incisos XXV e XXIX, alcança exclusivamente as operações internas com os produtos leite em pó e composto lácteo em pó, industrializados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%.

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

Tendo julgado, diversos processos abordando matéria idêntica, são inúmeras as decisões deste CONSEF neste sentido, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 0145-05/16, JJF nº 0194-01/16, CJF nº 0168-12/17, JJF nº 0200-04/16, CJF nº 0191-12/17.

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

Cabe por oportuno, lembrar que as questões abordadas na defesa, concernentes à inconstitucionalidade e ilegalidade, não podem ser apreciadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, haja vista a existência de vedação expressa neste sentido, consoante o art. 167, incisos I, II do RPAF/99.

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

Com referência aos itens agrupados como cosméticos, cuja acusação se deu em virtude de utilização de alíquota de 18%, sem aplicar no cálculo do ICMS a recolher, o adicional de 2% destinado ao FUNDO ESTADUAL DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA, sobre as operações com cosméticos, instituído pela Lei nº 13.461/2015, que alterou o art. 16-A da Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 10/03/2016.

A defesa justifica a não aplicação do adicional de 2%, em virtude de constar na INSTRUÇÃO NORMATIVA da SAT nº 05/2016, publicada em 16/09/2016, a inclusão dos cosméticos, apenas a partir de setembro de 2016.

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

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

Portanto, não há dúvidas quanto a interpretação acerca do alcance da Lei nº 7.014/96, sobre quais produtos estariam alcançados pelo termo “cosméticos”, pois, não se trata de termo desconhecido, tampouco sujeito a interpretação duvidosa.

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

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

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

Dessa forma, não há dúvidas quanto a aplicação do adicional de 2% nas saídas dos produtos incluídos na autuação, a partir de 10/03/2016, mesmo porque, uma instrução normativa não tem a competência para alterar uma norma legal, inclusive sua vigência, por se tratar de um ato normativo expedido por autoridade administrativa e por ser uma norma que visa disciplinar a execução determinada atividade quanto a aplicação de leis ou regulamentos, conforme conceitua o art. 100 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, procede a exigência quanto aos itens listados como cosméticos.

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

Em relação a alegação defensiva de que a multa aplicada é exorbitante e viola o princípio do não-confisco, saliente que de acordo com o inciso I do art.167 do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, uma vez que a multa aplicada se encontra prevista artigo 42 da Lei nº 7.014/96, portanto, uma determinação legal.

No tocante ao pedido de redução da multa, ressalto que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedidos de redução ou cancelamento de multa decorrente de descumprimento de obrigação tributária principal, conforme previsto no art. 158, do RPAF/99.

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

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o Recurso Voluntário às fls. 188/20, conforme resumo abaixo.

Que o recorrente apresentou defesa administrativa demonstrando a improcedência da exigência fiscal, porque desconsiderou os produtos leite longa vida, leite em pó e composto lácteo possuíam ao tempo da ocorrência do fato gerador, redução de base de cálculo e ainda aplicou aos cosméticos, adicional de 2%, referente ao fundo estadual de combate à pobreza, em período que a portaria adicional não estava em vigor. Defendeu ainda a exorbitância da multa ante a ausência de comprovação de fraude, em violação ao princípio do não confisco.

Quanto à alegação de que o Estado da Bahia não poderia aplicar tributação diferenciada na comercialização de leite produzido no Estado e adquirido em outros estados, foi exarado o entendimento de que o benefício da redução da base de cálculo nos incisos XXV e XXIX, do art. 268 do RICMS/2012 vigentes à época dos fatos geradores, dizem respeito exclusivamente às operações internas destas mercadorias adquiridas de fabricante estabelecido no Estado da Bahia, de forma que a carga tributária corresponde ao percentual de 7, afastando a aplicação do benefício do produto adquiridos em outros estados.

Que a partir de fevereiro de 2017 as legislações foram revogadas, contudo as ocorrências da autuação fiscal são referentes ao período de 2016, razão pela qual os fatos geradores estariam

acobertados pelo benefício da redução de base de cálculo.

Alega que no judiciário há forte entendimento em favor do recorrente, e traz julgamentos da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador.

Que o princípio da isonomia consagrado na Constituição Federal, impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros estados. Tanto são que o poder judiciário já se posicionou a favor da impossibilidade de tratamento diferenciado para o mesmo produto conforme decisões transcritas no Recurso Voluntário.

Quanto aos cosméticos, se fosse devida a cobrança no período, qual a necessidade da Instrução Normativa 05/16? Se a lei em si seria suficiente, qual o motivo de existir uma portaria com a relação a produtos que seriam submetidos ao adicional?

Que a teor do que foi posto no acordão há clara contradição, haja vista que é reconhecido que a Instrução Normativa nº 05/16 passou a partir de 16/09/2016 a esclarecer para fins de lei anteriormente editada (Lei nº 13.461 de 10/12/2015), o que seria considerado cosméticos.

Se fosse aplicar o percentual a partir da edição da lei para todos os cosméticos, sequer seria necessária a edição de instrução normativa. Em que pese os produtos relacionados no Anexo único da Instrução Normativa nº 05/16, tem-se o fato gerador quando não havia definição de tais produtos, que para fins legais, seriam cosméticos.

Que caso se entenda pela manutenção da autuação, não pode o contribuinte ser sancionado com a imprecisão material de incidência, não podendo portanto, a multa ser aplicada retroativamente em função do caráter interpretativo.

Que deve se aplicar o comando do art. 106, I do CTN, pois não há de se punir o contribuinte por lei que demonstrava ser vaga e imprecisa.

Que deve ser levada em consideração o benefício da dúvida do art. 112 do CTN, quando se deve aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte julgando-se improcedente o Auto de Infração.

Ante o exposto, requer a improcedência, ou não sendo acolhido o pedido, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada.

Às fls. 230/31, o processo foi enviado em diligência à PGE/PROFIS, conforme pedido abaixo:

Trata-se de Recurso Voluntário, de auto julgado procedente a Primeira Instância, de lançamento por recolhimento a menos por aplicação de alíquota diversa, valor histórico de R\$ 218.412.81.

No Recurso, a empresa alega que no caso do LEITE LONGA VIDA, o valor lançado decorre da origem do leite, uma vez que não foi fabricado na Bahia. Trouxe julgamentos do TJ BAHIA, fl. 194, em que em lide semelhante, foi acolhida a defesa do Recorrente, além de outros colacionados quanto à inconstitucionalidade da discriminação da mercadoria por origem, no STF, além de posições doutrinárias.

É certo que o dispositivo legal do RICMS/BA em que se baseou o lançamento, foi revogado conforme descrição abaixo, mas à época dos fatos geradores, estava em vigência.

XXV - revogado;

Nota: O inciso XXV do caput do art. 268 foi revogado pelo Decreto nº 17.304, de 27/12/16, DOE de 28/12/16, efeitos a partir de 01/02/17.

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

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

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

“XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que

a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”

Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13,

DOE de 31/07/13), efeitos de 01/08/13 a 31/12/13:

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

Redação originária, efeitos até 31/07/13:

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

XXVI - nas operações internas com farelo de soja destinado a fabricantes de proteína

Considerando, que em sentido estrito, só retroage em benefício do contribuinte, a multa mais benéfica, mas não a supressão do fato gerador, mas também considerando a pertinência da apreciação dos julgamentos judiciais colacionados, que estão em desacordo com os julgamentos deste Conselho, esta Câmara converteu o presente processo em diligência à PGE/PROFIS, especificamente ao NAFE – núcleo de ações fiscais estratégicas, por sugestão do Procurador presente, Dr. Leôncio Ogando Dacal, para que seja emitido parecer opinativo pelo Dr. Marcelo Freire.

Às fls. 236/312, a PGE, por intermédio do Procurador, Dr. Marcelo Silva Atroz, reconhece que a decisão que declara a inconstitucionalidade de um ato normativo tem efeito *ex tunc*, retroage para eliminar a lei do ordenamento jurídico desde o início da sua vigência, invalidando todas os efeitos jurídicos produzidos pela norma. Logo, o efeito da declaração de inconstitucionalidade não é aquele pleiteado pelo contribuinte, mas ao revés, reafirma a incidência da alíquota cobrado pelo estado da Bahia (17%).

No caso, o plenário do Tribunal de Justiça já reconheceu a inconstitucionalidade total do art. 87, XXXV do Decreto Estadual 6.284/97 – RICMS/BA e transcreve decisão nos autos 0004802-36.2017.8.05.0000, de onde se extrai a seguinte ementa:

APELAÇÃO CÍVEL. EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO DA REDUÇÃO DE ALÍQUOTA DO ICMS PARA O PRODUTO LEITE LONGA VIDA FABRICADO NA BAHIA. IMPOSSIBILIDADE. PLENO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA BAHIA JÁ DECIDIU PELA INCONSTITUCIONALIDADE DA DIFERENCIAÇÃO. LEGITIMIDADE DA AUTUAÇÃO FISCAL. COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVE SER MANTIDA COM BASE EM TRIBUTAÇÃO APLICADA PARA TODOS OS ESTADOS MEMBROS. ALÍQUOTA DE 17%. Portanto o fato de ter sido reconhecida a inconstitucionalidade do dispositivo da legislação tributária estadual que prevê redução de base de cálculo mencionada não pode dar guarida a extensão do benefício para operações com om leite produzido em outros Estado, mas sim, extirpa-lo do ordenamento jurídico.

No mesmo sentido é o entendimento dos juízes titulares da 2ª e 11ª Varas da Fazenda Pública de Salvador, e transcreve.

Quanto à multa aplicada e sua fixação no percentual de 60% não é considerada confiscatória e transcreve decisões do STF.

Que, portanto, não há que se falar em extensão da redução da base de cálculo do leite em pó, ao leite longa vida, e ao composto lácteo adquiridos pelo contribuinte fora desta unidade da Federação, haja vista que o benefício pretendido foi declarado inconstitucional pelo pleno do TJ BAHIA, insuscetível portanto, de produzir efeito relativamente à empresa autuada.

Diante do exposto, entende que deve ser mantido o Auto de Infração, não merecendo reparos a decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

Às fls. 313/322 o processo foi novamente enviado em diligência à PGE/PROFIS, pelo fato de na sessão de julgamento, percebeu-se que na diligência anterior, não foi pedida à PGE apreciação quanto à convalidação dos benefícios mediante LC 160/2007 e o Convênio ICMS 190/17.

A PGE entende que, data máxima vênia, os efeitos da LC 160/2017 e Convênio ICMS 190/17, não deveria ser debatido neste processo, visto que não foi objeto do recurso, tendo a empresa apenas requerido a inconstitucionalidade da restrição imposta pela legislação estadual e tendo em vista o

art. 153 do RPAF, o julgador formará seu convencimento com base nas alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.

Destaca que o TJ da Bahia ao reconhecer a inconstitucionalidade total de uma normal estadual nos autos do Processo 0004802-36.2017.8.05.000, criou um precedente vinculante no âmbito do referido tribunal nos termos do art. 927, V do CPC, de modo que não há que se falar em extensão da redução da base de cálculo ao leite composto lácteo adquirido pelo contribuinte fora desta unidade da federação, ainda que sob o viés da alegada quebra de isonomia.

Traz decisões do Supremo Tribunal Federal, corroborando seu entendimento. Quanto à LC 160/2017 e o Convênio ICMS 190/17 tiveram como desiderato, acabar com a guerra fiscal e proporcionar segurança jurídica para as empresas que usufruíram benefícios sem autorização do CONFAZ.

Que a remissão prevista na LC 160/2017 é restrita aos créditos provenientes de concessões unilaterais de outros estados, e não deve ser aplicada aos débitos do Auto de Infração, uma vez que os fundamentos convalidados dos incisos XXV e XXIX, do art. 268 do RICMS/2012, é fato incontestado que o leite e composto lácteo comercializados pela autuada em outro ente federativo, não fazendo jus à redução de carga tributária.

Destarte, o contribuinte não deve ser contemplado com a remissão do crédito tributário consubstanciado no presente Auto de Infração, haja vista, o seu débito não é proveniente de benefício fiscal instituído sem prévia celebração de convênio interestadual.

Por fim, não deve ser aplicada a interpretação mais favorável prevista no art. 112 do CTN, tendo em vista que esta norma se aplica somente às leis tributárias que definem infrações ou penalidades o que não é o caso dos dispositivos normativos relacionados à infração.

Finaliza com o fato do débito em discussão não decorrer de concessão unilateral de benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da CF e sim por recolhimento a menor do ICMS e não foram cumpridas as condições legais impostas para o deferimento da remissão.

VOTO

Trata-se de lançamento tributário envolvendo os produtos *leite longa vida, composto lácteo, leite em pó e cosméticos*, efetuado a partir da escrituração fiscal digital, conforme explica o autuante em sua informação fiscal à fl. 148.

No caso dos laticínios, o Recorrente aplicou uma redução de base de cálculo, só possível à época dos fatos geradores, aos que fossem fabricados neste Estado da Bahia, conforme texto do RICMS vigente, art. 268, incisos XXV e XXIX, que trata da redução da base de cálculo nas operações internas com leite em pó, e composto lácteo em pó, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, assim como o leite de gado tipo longa vida.

O Recorrente alega que a redução de base de cálculo se revela inconstitucional e que o judiciário vem acolhendo tal entendimento e apresenta cópias de julgamentos judiciais. Por esta razão, o processo foi enviado em diligência à PGE/PROFIS, para emissão de parecer acerca das razões postas no recurso.

Conforme demonstrado no parecer do Dr. Marcelo Silva Freire, embora haja reconhecimento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, da inconstitucionalidade do texto normativo, com eficácia *ex tunc*, tal entendimento, conforme transcrição de julgamento à fl. 239, é de que o fato de ter sido reconhecida a inconstitucionalidade que prevê a redução da base de cálculo, não pode dar guarida à extensão do benefício para operações com os laticínios produzidos em outros estados, mas sim, extirpá-lo do ordenamento jurídico, razão pela qual o dispositivo normativo foi retirado da legislação vigente.

Num esforço deste Conselho de Fazenda em extrair a melhor compreensão do judiciário sobre a questão da inconstitucionalidade vinculada a este item, em nova diligência, a PGE/PROFIS em brilhante parecer explica que a remissão prevista na LC 160/2017 é restrita aos créditos

provenientes de concessões unilaterais de outros estados, e não deve ser aplicada aos débitos do Auto de Infração, uma vez que os fundamentos convalidados dos incisos XXV e XXIX, do art. 268 do RICMS/2012, é fato inconteste que o leite e composto lácteo comercializados pela autuada em outro ente federativo, não fazendo jus à redução de carga tributária.

Que o contribuinte não deve ser contemplado com a remissão do crédito tributário consubstanciado no presente auto de infração, haja vista, o seu débito não é proveniente de benefício fiscal instituído sem prévia celebração de convênio interestadual.

E por fim, não deve ser aplicada a interpretação mais favorável prevista no art. 112 do CTN, tendo em vista que esta norma se aplica somente às leis tributárias que definem infrações ou penalidades o que não é o caso dos dispositivos normativos relacionados à infração.

Finalizou o extenso e fundamentado parecer com o fato do débito em discussão não decorrer de concessão unilateral de benefício fiscal em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do parágrafo 2º, do art. 155 da CF e sim por recolhimento a menor do ICMS e não foram cumpridas as condições legais impostas para o deferimento da remissão.

Assim, o que cabe é a cobrança de 17% para todos os produtos em discussão, independente da origem, e não a extensão de benefício da redução de base de cálculo.

Entendo, pois, que a decisão de piso deve ser mantida quanto a este item.

Quanto às operações com cosméticos, foi aplicado o adicional de 2% do fundo de pobreza, conforme Lei nº 13.461 de 10/12/2015 que alterou o Art. 16-A da Lei nº 7.014-96 com efeitos a partir de 10/03/2016 e em setembro do mesmo ano foi publicada a Instrução Normativa nº 05/16 relacionando os cosméticos, e como sabemos, instrução normativa não cria tributos, mas apenas esclarece eventuais dúvidas acerca da interpretação legislação, de forma a orientar o fisco e os contribuintes quanto à aplicação da lei.

O Recorrente diz que os produtos relacionados no Anexo único da Instrução Normativa nº 05/16, e que estão nesta lide tiveram fatos geradores quando não havia definição de tais produtos, que para fins legais, seriam cosméticos.

Que caso se entenda pela manutenção da autuação, não pode o contribuinte ser sancionado com a imprecisão material de incidência, não podendo portanto, a multa ser aplicada retroativamente em função do caráter interpretativo.

O lançamento ocorreu em 19/08/2019 e os fatos geradores se reportam ao ano de 2016, assim como a supracitada instrução normativa, o Recorrente teve longos 03 anos para fazer denúncia espontânea e recolher a diferença do imposto devido.

Contudo, trago aqui voto do Conselheiro Luiz Amaral, que apreciou a mesma infração no PAF 281424.0009/19-5, julgado na sessão de 18.05.2022, no com os seguintes fundamentos:

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se reporta à alíquota aplicável aos cosméticos, nos termos em que segue.

Divirjo, respeitosamente, 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 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 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 desnaturaliza 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 setembro/16, mantendo, todavia, a exigência fiscal do tributo.

Do exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo abaixo(...)

Constato assim, que o lançamento presente tem correlação com o auto julgado acima, e assim, excluo a multa destes itens, conforme demonstrativo abaixo:

MESES		ICMS	MULTA
jan/16	TUDO	R\$ 31.603,10	60%
fev/16	TUDO	R\$ 18.653,78	60%
mar/16	COSMÉTICOS	R\$ 474,04	-
mar/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 21.192,37	60%
mar/16	TUDO	R\$ 21.666,41	60%
abr/16	COSMÉTICOS	R\$ 276,73	-
abr/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 22.504,43	60%
abr/16	TUDO	R\$ 22.781,16	60%
mai/16	COSMÉTICOS	R\$ 222,26	-
mai/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 19.107,77	60%
mai/16	TUDO	R\$ 19.330,03	60%
jun/16	COSMÉTICOS	R\$ 203,47	-
jun/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 20.706,66	60%
jun/16	TUDO	R\$ 20.910,13	60%
jul/16	COSMÉTICOS	R\$ 199,05	-
jul/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 18.619,71	60%
jul/16	TUDO	R\$ 18.818,76	60%
ago/16	COSMÉTICOS	R\$ 175,88	-
ago/16	DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 14.685,27	60%
ago/16	TUDO	R\$ 14.861,15	60%
set/16	TUDO	R\$ 12.020,24	60%
out/16	TUDO	R\$ 14.425,92	60%
nov/16	TUDO	R\$ 10.991,48	60%
dez/16	TUDO	R\$ 12.350,65	60%
TOTAL		R\$ 218.412,81	
	TOTAL COSMÉTICOS	R\$ 1.551,43	-
	TOTAL DEMAIS MERCADORIAS	R\$ 216.861,38	60%

Quanto à multa aplicada, com percentual de 60% ela está conforme o enquadramento legal, e o pedido de redução ou exclusão sequer pode ser acolhido por esta Câmara, por falta de competência deste órgão para exclusão ou redução de multas. Contudo, ressalto que à fl. 02, no próprio Auto de Infração, consta redução de multas de até 90% a depender do momento do reconhecimento e pagamento do imposto lançado.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE I - ANDERSON

Com o devido respeito, apesar de concordar com a maior parte do posicionamento do ilustre Conselheiro Relator, divirjo do mesmo em relação aos cosméticos e entendo que a irresignação da recorrente prospera.

Equívocou-se a JJF, a meu ver, ao sugerir que não havia dúvidas acerca de quais produtos se enquadrariam no termo “cosméticos” inserido no inciso I do parágrafo único do art. 16-A da Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 13.461/2015. Convém destacar o seguinte trecho da decisão de primeiro grau:

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

Com o devido respeito, se a instrução normativa foi baixada com o propósito de “*determinar sobre quais produtos se aplicaria o novo critério*” é evidente que houve modificação do próprio critério material do tributo, uma vez que, em sentido contrário, compreende-se que não estava determinado até aquele ponto quais eram os produtos sobre os quais recairiam a exação, ou seja, se tratava de produtos indeterminados e/ou indetermináveis.

Consequentemente, somente a partir da definição de quais produtos estariam sujeitos ao critério é que a exigência poderia ser materializada, sendo certo ainda que não cabe aqui alegar um caráter interpretativo para justificar a retroatividade da norma, pois, o Código Tributário Nacional apenas atribui esta possibilidade à lei em sentido estrito, como se percebe do exame dos seus dispositivos abaixo transcritos:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifamos)

Ora, sabendo-se que “lei” e “legislação tributária” são expressões que não se confundem, notadamente no âmbito tributário, não há como defender a retroatividade da norma que não possua natureza jurídica de lei, com base no inciso I, do art. 106 do CTN.

Ademais, é nítido que a norma tributária contida no inciso I, do parágrafo único, do art. 16-A da Lei nº 7.014/96 somente se tornou aplicável a partir da edição da Instrução Normativa nº 05/16, instante em que se passa a vislumbrar quais seriam os produtos que, **exclusivamente** (como prevê expressamente), atrairiam a incidência da norma.

Tanto é assim que o “Perguntas e Respostas” da SEFAZ/BA, disponível em: <https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuinte/tributacao/duvidas/aliquota.pdf> (acesso em 17 de maio de 2022), destaca:

3. Quais produtos são considerados cosméticos para adicional do FUNCEP?

Serão exclusivamente os produtos de cosméticos

Não se pode ainda perder de vista que a Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu a necessidade de lei complementar para definir os produtos e serviços supérfluos sobre os quais incidiriam o adicional, conforme nova redação do ADCT, abaixo destacada:

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição (grifamos).

Entretanto, além da referida Lei Complementar não ter sido editada até a presente data, a referida EC 42/2003 somente convalidou (curiosamente, inclusive) os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data de sua promulgação, garantindo-lhes vigência apenas até 2010, conforme dispositivo abaixo:

Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ora, os cosméticos foram inseridos na Lei nº 7.014/96 somente em 2015, de modo que a inexistência da norma complementar, indicando quais seriam os “supérfluos”, impossibilita considerar que havia condições de estabelecer quais estariam sujeitos à incidência do adicional, antes da edição da Instrução Normativa nº 05/16. Consequentemente, dou provimento ao recurso para excluir da autuação os produtos considerados cosméticos, em relação aos quais os fatos geradores ocorreram até 16/09/2016.

VOTO DIVERGENTE II

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 Acórdão 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 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, inócuo qualquer decisão neste sentido”

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

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

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

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

“(…) o benefício da redução da base de cálculo previsto nos incisos XXV e XXIX, do art. 268 do RICMS/12, vigentes à época dos fatos geradores, dizem respeito exclusivamente às operações internas destas mercadorias adquiridas de fabricante estabelecido neste Estado, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 7%, afastando a aplicação do benefício ao produto adquirido em outros Estados. Tal benefício, tem como finalidade estimular a produção e circulação desses produtos, e não representa qualquer impedimento à circulação de leite produzido em outros Estados.

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

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

➤ *Sentença proferida em 29/09/2015 pela MM Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador que, apreciando os Embargos à Execução 0346138-46.2014.8.05.0001, propostos pela ora Manifestante, declarou a inconstitucionalidade da aplicação da redução da carga tributária apenas leite longa vida produzido no Estado:*

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

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

➤ *Sentença proferida em 25/08/2014 o MM Juiz da 2ª Vara da Fazenda Pública de Salvador julgou procedente a Ação Anulatória nº 0375591-23.2013.8.05.0001, promovida pelo Wal Mart Brasil Ltda., empresa do mesmo grupo empresarial da Impugnante, contra o Estado que exigia o recolhimento a menor de ICMS em razão de suposto erro na aplicação de alíquota cabível nas saídas de leite longa vida:*

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

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

E mais:

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

(…)

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

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

(…)

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

Como visto, a tributação diferenciada, segundo a origem do produto, é vedada pela Constituição Federal e as

normas que possibilitam essa regulamentação tributária devem ser declaradas inconstitucionais, sendo bastante clara a redação do art. 152 da CF, acima citado.

(...)

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

(...)

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

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

(...)

A rigor, à vista do julgado do STF, envolvendo os Estados do Paraná e São Paulo, que serve de paradigma ao caso vertente, como já anotado antes, não se tem dúvida de que o art. 1º, do Decreto Estadual nº 7.826/2000, não se coaduna com a Constituição Federal. (TJBA - Apelação nº 0375591-23.2013.8.05.0001, Quarta Câmara Cível, Relator Desembargador Emílio Salomão, publicado em 12.10.2016)

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

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMINAR CONCEDIDA NO RECESSO PELA PRESIDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REFERENDO DA DECISÃO PELO PLENÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO. É plausível a alegação de contrariedade à vedação ao estabelecimento de tratamento tributário diferenciado, em face da procedência ou do destino de bens ou serviços de qualquer natureza (art. 152 da Constituição), pois o Decreto 35.528/2004 do estado do Rio de Janeiro condiciona a concessão de benefício fiscal de redução da carga tributária à origem da industrialização das mercadorias ali especificadas. Medida cautelar referendada pelo Plenário.” (STF, ADI 3389 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 29/03/2006, DJ 23-06-2006 PP-00003 EMENT VOL-02238-01 PP-00068 RTJ VOL-00200-01 PP-00064 LEXSTF v. 28, n. 332, 2006, p. 61-69 RT v. 95, n. 853, 2006, p. 125-129).

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

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino

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

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

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público

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

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

Consumidor?

Observa-se, ao confrontar os preceitos constitucionais com o determinado pelo RICMS BAHIA, que ocorre o que se denomina de “**antinomia**” que, segundo o jurista Norberto Bobbio é a “*situação na qual são colocadas em existência duas normas, das quais uma obriga e outra proíbe, ou uma obriga e outra permite, ou uma proíbe e a outra permite o mesmo comportamento*”. E acrescenta que “*as duas normas devem pertencer ao mesmo ordenamento e devem ter o mesmo âmbito de validade*.”

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

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:

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

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

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

4818 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 acetona	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmaltes à base de
3304.91 perfume)	Pós, incluindo os compactos para maquiagem (exceto talco e polvilho com ou sem
3304.99.1	Crems de beleza e crems nutritivos; loções tónicas; 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 *Água oxigenada 10 a 40 volumes, incluídas as cremosas exceto os produtos de uso.*
- 2 *Lenços de desmaquiar*

Analisando a contestação apresentada pela Recorrente sobre a impossibilidade de vigência a partir da edição da Lei nº 13.461/2016, 16.03.2016, em vista de não haver a identificação de quais “cosméticos” sujeitar-se-iam, a Junta Julgadora assim arguiu:

“(…) constato que a mesma teve como finalidade esclarecer quais os produtos que deveriam ser considerados cosméticos para fins de incidência do adicional de 2%. No caso presente, constato que os produtos objeto da exigência, elencados pelo próprio contribuinte em sua peça defensiva ESMALTE RISQUE NAT CL 8MLDUNA, BATOM HD ZANPHY ROSA GLAMOU 3.5G, LEITE HIDRATANTE MONICA, TON BIOCOL HOMEM CAS CL, SOMBRA BEAUTY COLOR VANILA 1 UM, encontram-se listados no referido anexo, não havendo dúvidas de que os mesmos estão sujeitos a tal incidência, desde a alteração promovida no art. 16-A da Lei 7.014/96, ou seja, 10/03/2016, razão pela qual não cabe a exclusão dos valores objeto do presente lançamento.”

Ademais, compulsando os autos do processo, verifico que dentre as operações objeto de cobrança por parte do autuante, figuram aquelas acobertadas pelo CFOP 5.405, que identifica a seguinte operação de venda:

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 mezinhos de hermenêutica jurídica.”

Entendo que caso estivessem todos os “cosméticos” abarcados pelo acréscimo percentual de 2%, desnecessário seria a edição de uma Instrução Normativa para tanto, como ocorreu com os demais produtos elencados na alteração, o que leva insegurança e incerteza ao contribuinte sobre

a forma de proceder visto não haver definição precisa de como. No caso deveria o mesmo praticar alquimia, adivinhação, percepção sensorial ou outros meios para antever o que ocorreria seis meses depois e agir antecipadamente, para satisfação posterior do autuante.

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

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

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 não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e Julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281424.0008/19-9**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$216.861,38**, sendo o valor de R\$216.861,38, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais e o valor de **R\$1.551,43** sem incidência de multa conforme o art. 100, parágrafo único do CTN.

PRODUTO COSMÉTICOS

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Valdirene Pinto Lima, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE I – Conselheiros: Anderson Ítalo Pereira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

PRODUTO LEITE

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Ildemar José Landin, Valdirene Pinto Lima, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Anderson Ítalo Pereira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE II – Conselheiro: José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES –PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE I
(Produto: Cosméticos)

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE II
(Produto: Leite)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS