

A. I. Nº - 281078.0007/10-6
AUTUADO - UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.
AUTUANTE - CLAÚDIA AZEVEDO SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 24.08.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0220-05/11

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COMPREENDIDAS EM ACORDOS INTERESTADUAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. A exigência de ICMS-ST nas operações com aparelhos celulares (Convênio 135/06) resta descaracterizada porque as notas fiscais acostadas aos autos provam que as vendas se destinam para consumidor final. Nas demais situações, o impugnante não comprovou a retenção e o respectivo recolhimento integral do imposto devido através do regime de substituição tributária dos acordos interestaduais (Convênios ICMS 74/94 e 76/94; Protocolos ICMS 16/85 e 18/85, além de Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA (Parecer DITRI 5732/2007). A comprovação de lançamentos com equívocos pela fiscalização determina a revisão da exigência, tornando as infrações parcialmente caracterizadas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 21/12/2010, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 70.471,11, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de aparelhos de telefonia celular (Convênio 135/06), nos meses de fevereiro e setembro de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 93,90;
2. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de tintas e vernizes (Convênio 74/94), nos exercícios de 2008 / 2009. Valor exigido R\$ 38.709,35;
3. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de medicamentos (Convênio 76/94), nos períodos de Jan / out 2008; dez 2008; jan / ago 2009 e out / dez 2009. Valor exigido R\$ 1.012,85;
4. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST nas vendas e transferências de produtos constantes nos anexos 69 e 88, RICMS BA, realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos exercícios 2008/2009. Valor exigido R\$ 29.895,64;

5. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de lâmina de barbear e isqueiros (Protocolo 16/85), em Janeiro 2008. Valor exigido R\$ 87,91;
6. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e ao consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS ST devido nas vendas e transferências de pilhas e baterias elétricas (Protocolo 18/85), nos períodos de ago / dez 08; jan / abr 09; jun / jul 09 e set / dez 09 Valor exigido R\$ 671,46.

O autuado apresentou impugnação às fls. 366 a 388, destacando a tempestividade da impugnação, afirma que o Auto de Infração não merece prosperar pelas razões que se seguem.

Invoca, antes, a nulidade do Auto de Infração aduzindo a dissonância dos fatos infringidos e as planilhas constantes dos autos, sob o argumento de que, sendo o lançamento tributário de competência privativa da autoridade administrativa, não comportaria, por sua essência, dúvidas e incertezas, em conformidade com o art. 142, do Código Tributário Nacional.

Chama a atenção que os verbos verificar, determinar, calcular, identificar e propor, contidos na dicção do dispositivo, não comportam dilação presuntiva ou de incerteza.

Diz que, ao analisar-se pormenorizadamente o Auto de Infração, ora impugnado, nota-se que o mesmo está maculado por vício que lhe acarreta a nulidade, na exata medida em que a matéria tributável nele determinada se dissociou completamente do cálculo do montante tributo.

Isto porque, diz, em cada infração descrita, o cálculo do tributo foi feito com a aplicação da alíquota interna de 17%, o que não se coaduna com os cálculos das operações interestaduais com e sem substituição tributária, já que o contribuinte autuado está estabelecido no Espírito Santo.

Portanto, há flagrante nulidade no Auto de Infração, ora impugnado, razão pela qual pugna-se por sua insubsistência, sua improcedência e o consequente arquivamento.

Diz que não acolhida a nulidade apontada, o Auto de Infração é insubsistente com base nos dispostos nos artigos 372, inciso III e 125, inciso II, alínea “i”, item 1, RICMS BA, considerando que a alegada infração não aconteceu, e, em contrário, o imposto deveria ter sido exigido na fronteira e não agora, por meio de Auto de Infração

Afirma que o lançamento tributário contraria Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, argumentando que “*o imposto que se exige seja retido na fonte por um sujeito passivo, seja na condição de responsável solidário, seja na condição de responsável por substituição tributária, corresponde ao imposto devido pelos contribuintes subsequentes à operação.*”

Conclui que tal imposto não é devido por aquele de quem se exige a retenção, mas por terceiros contribuintes que realizarão os fatos geradores da obrigação tributária em questão. Defende que a Fazenda Pública Estadual tem o poder/dever de fiscalizar e exigir o referido imposto dos contribuintes baianos que tenham adquirido as mercadorias sem, eventualmente, a retenção do ICMS caso os mesmos não tenham recolhido espontaneamente o imposto devido por suas próprias operações.

Assegura que o próprio RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, em seu art. 372, inciso III, determina que, nas operações interestaduais, não tendo o remetente efetuado a retenção, o imposto será exigido na forma do art. 125, inciso II, alínea i, item 1, ou seja, do contribuinte baiano (adquirente) na entrada da mercadoria no território baiano.

Argúi ainda ilegitimidade passiva tributária, em conformidade com o art. 353, inciso II, do RICMS BA, pugnando pela total insubsistência do Auto de Infração.

Aponta a existência de erro na tributação das remessas de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ao observar que diversas operações alcançadas pela tributação foram de

transferência de mercadorias entre estabelecimentos deste próprio contribuinte autuado, mais precisamente, do seu estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo (ora autuado) para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia.

Explica que tais operações não poderiam ser alcançadas pela tributação, na exata medida em que não configuram hipótese de incidência do imposto estadual ICMS, tendo em vista os critérios materiais do ICMS, imposto de competência estadual com previsão constitucional no art. 155, inciso II, da Constituição Federal.

Diz ainda que circular mercadoria, para efeito de determinação da hipótese de incidência ICMS, não tem nada a ver com a circulação física de mercadoria, mas, deve ser entendida a operação da qual resulte a transferência do domínio (titularidade/propriedade) da mercadoria, conforme entendimentos pacíficos da doutrina e da jurisprudência, que citou.

Na infração 1, a falta de retenção ICMS ST, nas vendas e transferências de aparelhos de telefonia celular, nos casos em questão, as transferências se deram a título de bonificação, entregues como brindes a colaboradores deste contribuinte na condição de consumidores finais dos aparelhos em questão (DOC 04), não havendo falar em ICMS por substituição tributária. Ressalvando que sequer comercializa telefones celulares, o que se prova pela quantidade de aparelhos alcançados pela fiscalização, ao longo do período fiscalizado de 2008 e 2009, somente 3 (três).

Completa que o STJ já definiu que a bonificação se equipara a desconto incondicional, o que não integra a base de cálculo do tributo (RESP 1111156/SP). Conclusão que decorre do disposto no art. 13, § 1º, II, “a”, da Lei Kandir (Lei Complementar 87/1996).

Na infração 2 destaca que, dentre os produtos relacionados nos demonstrativos fiscais estão incluídos os seguintes produtos:

- a) cola super bonder e cola branca, enquadrados na NCM 35061010/35061090;
- b) tingedor, enquadrado na NCM 32041400;
- c) óleo de peroba, enquadrado na NCM 27101999;
- d) “goma pox”, enquadrado na NCM 39051200; e
- e) óleo king para máquina, enquadro na NCM 27101931.

Explica que uma parte desses produtos somente foi incluída no Anexo do Convênio ICMS 74/1994 pelo Convênio ICMS 104/2008, com efeitos a partir de 01/01/2009, e, em parte, nem sequer se enquadram no Convênio ICMS 74/1994, a exemplo da cola (NCM 35061010/35061090) e o tingedor (NCM 32041400), conforme notas fiscais - docs. 05.

Diz também que óleo de peroba não é uma preparação concebida para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros, mas de um conservante de madeira, que sequer se enquadra no Convênio ICMS 74/1994 e não se pode exigir ICMS/ST sobre as vendas deste produto. Goma POX também não se enquadra no Convênio ICMS 74/1994, pois é um produto para passar roupas, conforme se observa do sítio www.varanda.com.br, que reproduz. Foi incluído no rol de produtos sujeitos à substituição tributária pelo Convênio ICMS 106/2009, como material de limpeza e efeitos a partir de 01/01/2010.

Com relação ao produto óleo king para máquina, NCM 27101931, não poderia exigir o fisco estadual o ICMS por força da imunidade constitucional prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Carta Magna, que transcreve.

Na infração 3, questiona o erro fiscal ao exigir ICMS/ST sobre as operações com produtos que não estão incluídos no Convênio ICMS 76/1994, tais como: escovas dentais elétricas e suas partes, NCM 85098090/85099000, cujas notas fiscais estão anexas no DOC. 06.

Quanto à infração 04, diz que o produto Trident, goma de mascar, sem açúcar - NCM 21069050, não está incluso no art. 353, inciso II, RICMS BA; os produtos chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e dropes (NCM 17049010, 17049020 e 18069000), bem como

pirulitos (NCM 17049090), foram excluídos do regime da substituição tributária por meio do Decreto nº 11.289, de 30/10/2008, art. 3º, com efeitos a partir de 01/01/2009. Notas fiscais no docs. 07.

Na infração 06, observa a exigência, com supedâneo no Protocolo ICM 18/1985, o ICMS/ST sobre as operações com pilhas recarregáveis, enquadradas na NCM 85078000, sendo que tais produtos somente foram inclusos no Protocolo ICMS 18/1985, a partir de 01/06/2009, com a sua alteração promovida pelo Protocolo ICMS 6/2009, sendo equivocada a cobrança do ICMS/ST sobre os tais produtos cujas operações se realizaram antes de 01/06/2009.

Finaliza pela insubsistência do Auto de Infração seja em razão das nulidades apontadas, seja em razão da improcedência da acusação fiscal. Noutra hipótese, que sejam retificados os erros materiais apontados.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 606 a 611, resume a defesa apresentada e informa que o trabalho foi desenvolvido dentro das normas legais do Convênio ICMS 81/93 e demais Convênio e Protocolos ICMS relativos às mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Rebate a existência de vícios formais e não se justifica a arguição de nulidades, não ocorrendo quaisquer das situações previstas no art. 18, RPAF BA.

Com relação ao argumento de que o imposto deveria ter sido exigido na fronteira e que já houve preclusão na cobrança, observa que as mercadorias constantes no inciso II do art. 353, RICMS BA estão todas incluídas em Convênio ou Protocolos interestaduais firmados entre os Estados, no regime da substituição tributária e outras enquadradas na substituição tributária interna.

Ressalta que a impugnante cita o inciso III, art. 372, RICMS BA, sublinhando que deveria citar os incisos I e II, os quais deixam claro que é o sujeito passivo da obrigação tributária principal, na condição de responsável tributário, conforme definido no art. 121, CTN, além da cláusula segunda do Convênio de normas gerais do ICMS.

Esclarece que o art. 355. I, RICMS BA, responde ao argumento defensivo da falta de mudança de titularidade nas operações de transferências, onde fica claro que só há dispensa da retenção do ICMS-ST quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista, localizado neste Estado, nas transferências oriundas de estabelecimento industrial.

No que se refere às operações de remessa, bonificação, doação, brinde, argui que o conceito de brinde fala de mercadorias que, *“não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenham sido adquiridas para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final”*.

Portanto, excluem-se do conceito de brinde as mercadorias de fabricação própria e as que constituem objeto normal de comercialização. Ensina que, em conformidade com o art. 54, I, “a”, RICMS BA, há a incidência de ICMS nas operações de bonificação, devido apenas, entretanto, ICMS ST do diferencial de alíquotas. Diz que no demonstrativo de débito não aplicou o percentual de MVA.

Com respeito à infração 2, acata os argumentos defensivos (dispositivos a, b, c, d, e) e exclui do levantamento fiscal 2008, cola super bonder, cola branca, tingidor, óleo de peroba, goma pox, óleo king para máquina. Ressalta que óleo de peroba está enquadrado no Convênio ICMS 74/94, a partir de 01.01.09; goma pox, no item III do anexo do mesmo convênio, óleo King, no anexo II, descabendo a alegação de imunidade constitucional.

Afirma concordar com o autuado na infração 3 e exclui os produtos respectivos do levantamento fiscal. Na infração 4, acata as alegações defensivas com relação ao trident, goma de mascar sem açúcar, os demais produtos a exclusão é feita a partir de 01.01.09.

Na infração 6, diz que exclui os produtos de NCM 8507.8000, no período 01.01.08 /31.05.09.

Conclui que reduziu os valores das infrações 2, 3, 4 e 6; pede a procedência parcial do Auto de Infração, apresentando novos demonstrativos.

O autuado volta a manifestar-se às fls. 649/654, tendo em vista a Informação Fiscal prestada, quando a autoridade lançadora reconheceu, em parte, os fundamentos da defesa e promovido a alteração do lançamento.

Reitera, no entanto, quanto aos demais argumentos, a procedência de suas alegações com relação às operações de transferências de mercadorias do estabelecimento atacadista deste contribuinte localizado no Estado do Espírito Santo para seu estabelecimento atacadista localizado no Estado da Bahia, em relação às quais a autoridade lançadora, invocando o art. 355 do RICMS/BA, entendeu que somente as transferências da indústria para o atacadista localizado na Bahia, de um mesmo contribuinte, não estariam sujeitas à substituição tributária.

Questiona ainda a manutenção dos produtos “Óleo de Peroba King”, “Goma Pox” e “Óleo King para máquina”, todos relacionados à infração 2 (Convênio ICMS 74/94), como sujeitos à substituição tributária no período fiscalizado.

Transcreve a favor de suas argumentações, o próprio art. 355, inciso I, RICMS/BA reproduzido pela autoridade administrativa em sua informação fiscal, argumentando a clareza do dispositivo no sentido de que “não se fará à retenção ou a antecipação do imposto nas aquisições de outra unidade da Federação quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista situado na Bahia de suas outras filiais atacadistas”.

Volta a citar decisão do STF: “...a mera saída física do bem, sem que ocorra a transferência efetiva de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS” (AI 784280 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-218 DIVULG 12-11-2010 PUBLIC 16-11-2010 EMENT VOL-02431-03 PP-00500).

Quanto ao segundo item, afirma que especificamente em relação ao produto “Óleo de Peroba King” (NCM 27101999), não foi incluído no Convênio ICMS 74/94, também pelo Convênio ICMS 104/08 com efeitos a partir de 01/01/2009, o produto não está sujeito à sistemática da substituição tributária porque não é utilizado como “preparações concebidas para solver, diluir ou remover tintas, vernizes e outros”, mas sim como um conservante de madeira. Anexa a Nota Fiscal nº 9150, a título de exemplo.

Com relação à Goma POX (NCM 39051200), o NCM 3905 foi incluído no Convênio ICMS 74/94 também pelo Convênio ICMS 104/08 com efeitos a partir de 01/01/2009, mas o produto não é utilizado como “massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação”, mas sim como goma para passar roupa que somente foi incluído na substituição tributária pelo Protocolo ICMS 106/2009 como material de limpeza a partir de 01/01/2010. Anexa a Nota Fiscal nº 3925, a título de exemplo.

Óleo King para Máquina, NCM 27101931, trata-se de produto imune ao ICMS por força do disposto no art. 155, inciso II, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal, abaixo reproduzido, conforme nota fiscal nº 9147.

Finaliza requerendo o provimento de suas razões.

VOTO

Lavrado o presente Auto de Infração para exigir ICMS-ST de contribuinte substituto localizado no Estado do Espírito Santo que deixou de proceder à retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por Substituição Tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuintes deste Estado da Bahia, de diversos produtos incluídos em Convênios e Protocolos, que serão a seguir apreciados.

Cumpre, antes, examinar as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo.

A nulidade invocada nas razões argumenta a existência de dissonância entre os fatos infringidos e as planilhas constantes dos autos, em desconformidade com o art. 142, do Código Tributário

Nacional, na medida em que a matéria tributável não se ajusta ao cálculo do montante do tributo. Argúi que em cada infração descrita, o tributo foi obtido com a aplicação da alíquota interna de 17%, o que não se coaduna com os cálculos das operações interestaduais de Substituição Tributária.

Rejeito as nulidades suscitadas direta ou indiretamente pelo autuado, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com as situações que se observou e o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, o impugnante exerceu seu direito de defesa e ao contraditório, considerando que os demonstrativos que dão suporte as exigências foram efetuados com base nos dados disponibilizados pelo próprio contribuinte com indicação pormenorizada dos cálculos realizados, cujas cópias lhe foram entregues. Observo, assim, que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo nenhuma violação dos princípios que regem o direito administrativo fiscal.

Não houve também ofensa ao art. 142, CTN. Além dos requisitos formais para a lavratura do Auto de Infração, na constituição do crédito tributário, a autoridade fiscal se pautou com base nos elementos do mencionado dispositivo, quais sejam: o fato gerador, a matéria tributável, o valor do tributo, o sujeito passivo e a penalidade cabível. A alíquota 17% apostou no demonstrativo de débito do Auto de Infração é apenas escritural e decorre da solução utilizada pelo sistema de emissão informatizado de Auto de Infração, no Estado da Bahia – SEAI, que para toda e qualquer infração, apurada mediante demonstrativos próprios, o valor efetivo do débito encontrado será consignado através de uma alíquota padrão. A alíquota escolhida foi a de 17%, sem qualquer interferência, contudo, no valor do imposto verificado na autuação fiscal.

Portanto, inexiste qualquer dissonância apontada na impugnação, o lançamento de ofício estriba todos os elementos processuais que demonstram a motivação da autuação. Devendo ser rechaçado o pedido de nulidade, ainda porque não encontra amparo nas situações previstas do art. 18 do RPAF BA.

O Auto de Infração em tela comprehende seis imputações, sendo todas elas referentes à falta de retenção do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Observo que tais exigências correspondem, respectivamente, a aparelhos de telefonia celular (Convênio ICMS 135/06), tintas e vernizes (Convênio ICMS 74/94), medicamentos (Convênio ICMS 76/94), lâminas de barbear e isqueiros (Protocolo ICM 16/85), pilhas e baterias elétricas (Protocolo ICM 18/85).

O autuado manifestou o entendimento no sentido de que com base nos artigos 372, inciso III, § 3º, inciso I e 125, inciso II, alínea “i”, item 1, além do art. 353, inciso II, todos do Decreto nº 6.284/97, que dispôs sobre o RICMS/BA, caberia à fiscalização estadual exigir o ICMS não retido pelo substituto tributário, nem cobrado nos postos fiscais de fronteira, dos estabelecimentos adquirentes situados neste Estado.

Trata-se de grave equívoco da defesa. Inicialmente, por força do Convênio ICMS nº 81/93, que estabelece as normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal e que, na sua Cláusula Segunda determina que cabe ao autuado, no presente caso, situado no Estado do Espírito Santo, a responsabilidade tributária, devendo efetuar a retenção e o subsequente repasse do tributo ao Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição. Para um melhor entendimento transcrevo abaixo a mencionada cláusula:

“Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”

Dessa forma, estando as mercadorias, objeto da exigência tributária, subordinadas a acordos interestaduais, o contribuinte deve atender às normas previstas nos referidos acordos, que

prevalecem inclusive em relação à legislação tributária das unidades federadas signatárias, sendo este entendimento corroborado pela orientação contida no art. 370, RICMS/BA, ao determinar que, nas operações interestaduais com mercadorias subordinadas à substituição tributária, deverão ser observadas as disposições contidas nos respectivos acordos interestaduais.

Diante das razões defensivas, percebe-se que o autuado interpretou de forma diversa os dispositivos emanados da legislação do ICMS-ST, tendo em vista que suas alegações estão em sentido contrário à norma posta, senão vejamos: o inciso I, § 3º, art. 372, RICMS BA estabelece que se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente, deverá ser exigido na fronteira; responsabilidade atribuída, no entanto, ao remetente. A previsão de pagamento do ICMS por parte do destinatário, contida no inciso II, art. 372 do mesmo dispositivo, aplica-se apenas aos valores atinentes ao frete e ao seguro, quando estes não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição. A possibilidade da cobrança supletiva do imposto, no destinatário, somente será exigida, de acordo com o inciso I do § 1º, art. 125, RICMS BA, depois de esgotadas todas as possibilidades de sua exigência do responsável legal por substituição.

Mesmo nesta situação, ou seja, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, tal circunstância deverá ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos, conforme inciso I acima transcreto. Antes ainda da lavratura do Auto de Infração, deverá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Incabível é ainda a justificativa do autuado para a falta de retenção ou antecipação do imposto com fulcro no art. 355, I, RICMS BA, tendo em vista que tal dispositivo se aplica às hipóteses de antecipação nas operações interna e nas aquisições de fora do Estado, do que não trata, em absoluto, o caso concreto. Oportuno verificar o seu enunciado:

Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outras unidades da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

I) a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;

Para que dissipada fique de vez, qualquer dúvida acerca da responsabilidade do autuado, trago à colação a cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93, que assim se expressa no seu parágrafo único:

Parágrafo único. Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

Todos os acordos interestaduais específicos de cada mercadoria tratados no presente processo atribuem ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subsequentes. Enfatiza o critério da especialidade que deve prevalecer sobre a norma geral como critério da teoria geral do direito, na solução dos chamados “conflitos aparentes de normas”.

Desta forma, resta esclarecido que o autuado é, de fato e direito, responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, nas operações interestaduais realizadas com as mercadorias a que se referem os respectivos Convênios ou Protocolos, conforme citados na inicial do presente auto.

Passamos agora ao exame das situações presentes em cada infração e respectivos acordos.

A infração 1 relaciona as operações previstas no Convênio ICMS 135/06, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com aparelhos celulares. Alega o autuado que os aparelhos foram apenas em número de 3 (três), transferidos a título de bonificação e entregues como brindes para seus colaboradores, na condição de consumidor final.

Verifico que no demonstrativo elaborado pela Auditora Fiscal, fls. 213 e 271 a exigência foi feita considerando apenas a diferença entre as alíquotas, sem a margem de valor agregada (MVA) que embute o percentual de lucro da operação subsequente, atendendo aos reclames defensivos de que não foram os aparelhos adquiridos para revenda.

A legislação estabelece que a aquisição interestadual de produto para uso ou consumo implica na obrigação de pagamento do imposto devido a título de diferencial de alíquota (art. 5º, I, RICMS BA). Caso a aquisição seja realizada junto a contribuinte estabelecido em unidade de Federação, com a qual o Estado da Bahia mantenha protocolo ou convênio que determine a substituição tributária, o remetente será o responsável, na qualidade de substituto tributário pelo pagamento do imposto relativo ao diferencial de alíquota.

Ocorre que a exigência contida nos autos não se reporta ao diferencial de alíquotas, mas ao recolhimento de ICMS-ST, que seria devido nas operações subsequentes. No caso concreto, as operações apuradas, se referem à vendas para consumidor final, conforme provam as notas fiscais acostadas aos autos, fls. 407/409, incabível, portanto, a exigência pretendida pela fiscalização do Estado do Bahia, atribuindo a responsabilidade ao autuado pela retenção e recolhimento do ICMS-ST. Sequer também caberia a exigência pela entrada para uso ou consumo do destinatário, que precisaria estar definida no Convênio ICMS 135/06, além de impertinente, no caso em exame, posto que as operações destinaram-se a o consumidor final e o ICMS normal recolhido naturalmente para o Estado de origem das mercadorias.

Posto isso, entendemos pela improcedência da infração 1.

Na infração 2, a exigência é para produtos da substituição tributária (Convênio ICMS 74/1994). A reclamação do sujeito passivo é que parte dos produtos somente foi incluída a partir de 01/01/2009, cola e o tingedor, sequer estão enquadrados no referido acordo.

A auditora Fiscal exclui a cobrança de ICMS ST referente a tais produtos, no exercício 2008, elaborando novo demonstrativo de débito, fls. 612/643.

Examinando os autos do processo e os demonstrativos concernentes à infração, verifico a acertada exclusão dos produtos cola super bonde, cola branca (NCM 35061010 / 35061090); tingedor (NCM 32041400); óleo de peroba (NCM 27101999); goma pox (NCM 39051200); óleo king para máquina (NCM 27101931), relativamente ao exercício 2008, uma vez que tais produtos somente foram incluídos no Convênio ICMS 74/94, através da alteração procedida no Convênio ICMS 104/2008 e que produziu efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009

O questionamento defensivo de que o produto “Óleo de Peroba King” é um conservante de madeira e não foi incluído no Convênio ICMS 74/94, mesmo a partir de 01/01/2009, não pode ser acatado, tendo em vista que o produto tem NCM 2710.1999 e consta na nova redação, dada pelo Convênio ICMS 104/08, que inclui todos os produtos de NCM 2710, exceção apenas para os produtos da posição 2710.11.30.

Semelhante situação ocorre com relação à Goma POX (NCM 3905.1200). O sujeito passivo argui que o produto não foi utilizado como “massas, pastas, ceras, encáusticas, líquidos, preparações e outros para dar brilho, limpeza, polimento ou conservação”, mas como goma para passar roupa que somente foi incluído na substituição tributária pelo Protocolo ICMS 106/2009 como material de limpeza a partir de 01/01/2010. O produto em questão de NCM 3905 foi incluído no Convênio ICMS 74/94 também pelo Convênio ICMS 104/08 com efeitos a partir de 01/01/2009, e enquadrado no regime de substituição tributária, objetivamente, independe da sua destinação ou utilização.

Óleo King para Máquina, NCM 27101931, não tem qualquer imunidade, como alegou o autuado, consta do Convênio ICMS 74/94, que dispõe sobre regime de substituição tributária nas operações com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química, na redação do Convênio ICMS 104/08, efeitos a partir de 01/01/2009.

Dessa forma, correta foi a interpretação fiscal, ao excluir produtos que não constavam do rol de produtos no Convênio ICMS 74/94, no exercício de 2008, modificando a exigência inicial de R\$ 38.709,35 para R\$ 18.849,12.

Na infração 3, a acusação é de falta de retenção do ICMS-ST nas operações com medicamentos, Convênio ICMS 76/94. O autuado aponta a inclusão fiscal equivocada de escovas dentais elétricas.

Verifico que a Auditora reconheceu a procedência de tais alegações e promoveu a exclusão dos produtos de NCM 85098090 / 85099000, que não constam mais dos demonstrativos de fls. 612/643. A infração 3 fica alterada de R\$ 1.012,85 para R\$ 387,02.

A infração 4 trata da exigência de retenção e recolhimento nas vendas e transferência de produtos constantes no anexo 88 e de acordo com o art. 353, II, RICMS.

O autuado alega apenas que o produto Trident, goma de mascar, sem açúcar - NCM 21069050, não está incluso no art. 353, inciso II, RICMS BA; que os produtos chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e dropes (NCM 17049010, 17049020 e 18069000), bem como pirulitos (NCM 17049090), foram excluídos do regime da substituição tributária por meio do Decreto 11.289, de 30/10/2008, art. 3º, com efeitos a partir de 01/01/2009, conforme provam notas fiscais anexas no DOC. 07.

A Auditora Fiscal acata as alegações defensivas com relação ao trident, goma de mascar sem açúcar; com relação aos demais produtos, a exclusão é feita a partir de 01.01.09.

Oportuno observar que com relação a presente exigência, a DITRI, através de parecer 5732/2007, firmou acordo com o estabelecimento autuado para a realização da retenção das mercadorias elencadas no art. 353, inciso II, RICMS BA, incluindo aquelas em que não haja acordo interestadual.

A infração 5 exige ICMS ST devido nas vendas e transferências de lâmina de barbear e isqueiros, previsto no Protocolo ICMS 16/85, no valor de R\$ 87,91, que não foi, sequer, objeto de impugnação. E, portanto, procedente é a infração.

Na infração 6, a exigência tem sustentação no Protocolo ICM 18/1985, que trata do ICMS/ST nas operações com pilhas recarregáveis, enquadradas na NCM 8507.8000. A alegação do sujeito passivo tem fulcro na data da inclusão de tais produtos, no mencionado acordo interestadual.

Verifico a procedência da alegação defensiva. Pilhas recarregáveis somente foram incluídas no Protocolo ICMS 18/1985, a partir de 01/06/2009 (alteração promovida pelo Protocolo ICMS 6/2009) e que a Auditora promoveu a exclusão da exigência do ICMS/ST sobre os tais produtos, NCM 8507.8000, cujas operações se realizaram antes de 01/06/2009.

A exigência fiscal resta modificada de R\$ 671,46 para R\$ 319,91, conforme novos demonstrativos acostados aos autos, fls. 612/643.

Considerando que cinco das seis infrações foram objetos de reformulação, todas elas restam caracterizadas de forma parcial, exceto a primeiro, julgada nula, representando o valor total do débito de R\$ 28.278,73, conforme tabela que apresento em seguida:

INFRAÇÃO	VALOR JULGADO (R\$)
01	NULA
02	18.849,12
03	387,02
04	8.634,87
05	87,91
06	319,81
TOTAL	28.278,73

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281078.0007/10-6**, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.278,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício para uma das Câmaras do CONSEF nos termos do artigo 169, inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA