

A. I. N° - 281078.0008/10-2  
AUTUADO - UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.  
AUTUANTE - CLÁUDIA AZEVEDO SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 16. 12. 2011

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0309-01/11**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. **a) RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO.** **b) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** Efetuadas correções no cálculo do imposto, mediante diligência, o que reduziu o valor devido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/2010, exige ICMS, no valor de R\$97.343,26, acrescido de multa de 60%, em decorrência de:

Infração 01 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, nos meses de março e abril de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 0,32. Consta que se trata de operações com medicamentos (Conv. 76/94). Infração demonstrada no Anexo 1.

Infração 02 - Reteve e recolheu a menos ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 20.464,63. Consta que se trata de produtos relacionados nos Anexos 69 e 88 do RICMS-BA. Infração demonstrada no Anexo 1.

Infração 03 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1.319,45. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 106/09 (materiais de limpeza). Infração demonstrada no Anexo 1.

Infração 04 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de agosto e outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1,80. Consta que se trata de produtos elencados no Convênio ICMS 74/94 (tintas e vernizes). Infração demonstrada no Anexo 1.

Infração 05 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de fevereiro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 240,53. Consta que se trata de produtos elencados no Convênio ICMS 74/94 (tintas e vernizes). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 06 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para

contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 706,03. Consta que se trata de produtos relacionados no Convênio ICMS 76/94 (medicamentos). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 07 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 23.698,32. Consta que se trata de produtos relacionados nos Anexos 69 e 88 do RICMS-BA. Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 08 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 36.179,48. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 106/09 (materiais de limpeza). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 09 - Procedeu a retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro e junho a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 2.838,66. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 108/09 (brinquedos). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 10 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a outubro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 9.208,78. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 109/09 (artigos de papelaria). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 11 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de fevereiro a agosto de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 791,18. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 110/09 (bicicleta). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 12 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de maio de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 88,50. Consta que se trata de produtos elencados no Convênio ICMS 135/06 (aparelho de telefonia celular). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 13 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 1.385,69. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 16/85 (lâminas de barbear e isqueiros). Infração demonstrada no Anexo 2.

Infração 14 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro e fevereiro de 2010. Foi lançado imposto no valor de R\$ 419,89. Consta que se trata de produtos elencados no Protocolo 18/85 (pilhas e baterias). Infração demonstrada no Anexo 2.

O autuado apresenta defesa (fls. 692 a 719) e, preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento, argumentando que os fatos descritos estão dissociados das planilhas sintéticas que constam do Auto de Infração. Discorre sobre o lançamento tributário, à luz do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). Frisa que é nulo o lançamento que não identifique, com precisão, o sujeito passivo e o montante do tributo devido. Sustenta que o Auto de Infração é nulo, uma vez que a matéria tributável nele determinada se dissociou do cálculo do montante do tributo. Salienta que, para cada

infração descrita, o cálculo do tributo foi um só, qual seja, a base de cálculo multiplicada pela alíquota interna de 17%.

Assevera que o Auto de Infração não procede em razão do disposto no inc. I do §3º do art. 372 do RICMS-BA, que prevê que se o imposto não for retido ou recolhido antecipadamente deve ser exigido na fronteira. Diz que, assim, duas conclusões podem ser extraídas da referida norma: primeiro, a alegada infração não aconteceu, já que, do contrário, o imposto teria sido exigido na fronteira; segundo, ainda que tenha ocorrido a infração, não se pode mais exigir o imposto, pois o momento para a sua cobrança já está precluso, pois deveria ter sido cobrado na fronteira.

Sustenta que o imposto exigido não é devido por aquele de quem se exige a retenção, mas por terceiros que realizarão os fatos geradores da obrigação tributária, sob pena de se exigir o pagamento de imposto a quem não é o verdadeiro contribuinte. Para embasar seu argumento, transcreve o disposto nos artigos 372, III, e 125, II, “i”, “1”, do RICMS-BA. Aduz que a sua ilegitimidade passiva está também caracterizada pelo disposto no art. 353, II, do RICMS-BA.

Diz que diversas operações listadas na autuação são referentes a transferências de mercadorias entre estabelecimentos do próprio autuado, localizados nos Estados do Espírito Santo e da Bahia. Frisa que tais operações não poderiam ser alcançadas pela tributação, já que não configuram hipótese de incidência do ICMS. Discorre sobre a regra-matriz de incidência tributária, à luz de doutrina de Paulo de Barros Carvalho e, em seguida, afirma que a hipótese de incidência do ICMS está na circulação de mercadorias. Tece considerações sobre circulação de mercadorias, cita farta doutrina e reitera que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS, pois se trata de uma operação na qual não há a transferência da titularidade da mercadoria, conforme jurisprudência do STF. Assevera que o Auto de Infração é nulo, uma vez que nele se exige ICMS sobre operações que não se caracterizam como hipótese de incidência do referido tributo estadual.

Referindo-se à Infração 2, afirma que a margem de valor agregado para o produto calçados (havaianas) foi elevada de 35% para 43% pelo Decreto 11.913, de 30/12/2009. Sustenta que essa majoração da margem de valor agregado somente produz efeito depois de noventa dias, contados da data da publicação do Decreto 11.913/2009, conforme o princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, “b” e “c”, da Constituição Federal.

Quanto à Infração 3, assevera que na planilha elaborada pela autuante a margem de valor agregado dos seguintes produtos está equivocada:

- Brilha Móveis (NCM 34052000), o percentual da MVA é de 43,14%, conforme previsto no Convênio ICMS 74/94, e não o percentual apontado pela fiscalização;
- Brasso (NCM 34059000), o percentual da MVA é de 43,14%, conforme Convênio ICMS 74/94, e não o percentual apontado pela fiscalização;
- Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergente Pré Lavagem e Vantage Tira Mancha (NCM 34022000), o percentual da MVA é de 26,72% a partir de 01/05/10, por força do Protocolo 71, de 26/03/10, e não o percentual apontado pela fiscalização;
- Pedra Sanitária (NCM 38089419/34022000), teve a margem de valor agregado reduzida de 77,98% para 62,86% a partir de 01/05/10 pelo Prot. ICMS 71, de 26/03/2010, fato ignorado pela fiscalização.

Às fls. 734 a 819, o autuado acostou ao processo uma amostra das notas fiscais que acobertaram as operações com os produtos listados acima.

No que tange à Infração 6, argumenta que os produtos escovas dentais elétricas e suas partes (NCM 85098090/85099000) e inalador ultrassônico (NCM 90192020), cujas notas fiscais estão anexadas às fls. 821 a 857, não estão inclusos no Convênio ICMS 76/94, razão pela qual não se poderia pretender exigir ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) sobre tais produtos.

Quanto à Infração 7, diz que o levantamento feito pela autuante contém os seguintes equívocos:

- o produto Trident, isto é, “goma de mascar, sem açúcar” (NCM 21069050), não está incluso no art. 353, II, do RICMS-BA, e, portanto, sobre tal produto não é devido o ICMS-ST.

- os produtos chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e drops (NCM 17049010, 17049020 e 18069000), bem como pirulitos (NCM 17049090) foram excluídos do regime da substituição tributária por meio do Decreto 11.289, de 30/10/08, com efeitos a partir de 01/01/09, e, assim, não é devido o ICMS-ST nas operações com tais produtos.

Às fls. 859 a 894, o autuado acostou ao processo uma amostra das notas fiscais que acobertaram operações com estes produtos.

Quanto à Infração 8, afirma que não se pode exigir o ICMS-ST sobre os seguintes produtos, cujas notas fiscais estão acostadas por amostragem às fls. 896 a 977, já que não inclusos no Protocolo ICMS 106/09: Óleo de Peroba King (NCM 27101999), utilizado para conservação de madeira; Semorim antimancha (NCM 28353190); Pano Perfex/Pano Multiuso (NCM 56031290/63079010); Essência Ubon (NCM 33012919/33011300); e, Esponja Clarus (NCM 39249000/56039400).

No que tange às Infrações 9, 11 e 12, diz que é indevida exigência de ICMS-ST sobre operações descritas nas notas fiscais acostadas às fls. 979 a 1377, uma vez que se trata de produtos/brindes (brinquedos, bicicletas e um aparelho celular) dados a título de bonificação a consumidores finais, não havendo, portanto, que se falar em ICMS-ST. Aduz que, por serem brindes dados em bonificação, não se pode falar em ICMS, pois a bonificação se equipara a desconto incondicional, o qual não integra a base de cálculo do tributo, conforme jurisprudência que transcreve.

Quanto à Infração 10, afirma que os produtos Rolo de Alumínio para Cozinha (NCM 76071190), Toalha de Papel (NCM 48182000) e Papel Manteiguito para Cozinha (NCM 48062000), cujas notas fiscais estão acostadas às fls. 1379 a 1411, não estão relacionados no Protocolo ICMS 109/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado requer que o Auto de Infração seja julgado insubsistente. Requer que, caso assim não entenda este colegiado, sejam retificados os erros materiais apontados na defesa.

Na informação fiscal (fls. 1413 a 1419), a autuante, inicialmente, faz uma síntese das infrações e da defesa e, em seguida, afirma que a fiscalização foi desenvolvida de acordo com as normas do Convênio ICMS 81/93 e com os Convênios e Protocolos relativos às mercadorias relacionadas na autuação, bem como a Lei Complementar 87/96 (LC 87/96) e a Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96.

Frisa que o processo não contém vício formal que justifique a decretação de sua nulidade. Transcreve o disposto no artigo 18 do RPAF/99 e, em seguida, afirma que não ocorreu nenhuma das situações previstas nesse dispositivo regulamentar. Aduz que a ação fiscal foi desenvolvida por auditora fiscal designada por meio da Ordem de Serviço nº 513333/10, portanto, competente para realizar a ação fiscal. Diz que a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário estão identificados, garantindo, assim, o pleno exercício do direito de defesa. Ressalta que o Auto de Infração foi lavrado cumprindo todas as formalidades legais, as infrações estão embasadas em planilhas que contêm os dados envolvidos na determinação dos débitos tributários, quais sejam, o valor dos produtos, as margens de valor agregado, as bases de cálculo, o ICMS-ST apurado, o ICMS-ST retido e a diferença a recolher, conforme os Anexos 1 e 2 apresentados às fls. 17 a 684 dos autos. Explica que as planilhas existentes no corpo do Auto de Infração já trazem os débitos tributários considerando os valores apurados nos Anexos 1 e 2.

Realça que as mercadorias relacionadas no inc. II do art. 353 do RICMS-BA constam nos Convênios e Protocolos interestaduais firmados entre a Bahia e outras unidades federadas, bem como no regime de substituição tributária interna. Assevera que o autuado cita o inc. III do art. 372 do RICMS-BA, porém não faz referência ao previsto nos incisos I e II do mesmo artigo. Conclui que o impugnante é sujeito passivo da obrigação principal, na condição de responsável por substituição tributária, sendo que os dispositivos citados na defesa apenas resguardam o Estado do direito de exigir o tributo devido do responsável solidário caso não seja possível alcançar o principal responsável pelo

pagamento do imposto. Define sujeito passivo da obrigação principal, à luz do art. 121 do CTN, bem como reproduz a cláusula segunda do Convênio 81/93.

Explica que o disposto no inc. I do art. 353 do RICMS-BA dispensa a retenção do ICMS-ST quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista localizado neste Estado, no caso de operações de transferências oriundas de estabelecimento industrial. Salienta que, como o contribuinte tem como atividade econômica o “Com. Atac. de Mercadorias em Geral s/ Predom. de Alim. ou de Insumos Agrop.”, é devida a retenção do ICMS-ST nas transferências que realizar.

Quanto à Infração 2, diz que o argumento da defesa não procede, pois a majoração da MVA não se trata de aumento de tributo.

Em relação à Infração 3, acata os argumentos quanto às alíneas “a”, “b” e “d” da defesa. Afirma que os produtos Brilha Móveis (NCM 34052000) e Brasso (NCM 34059000) terão suas alíquotas alteradas para 43,14%, conforme o Convênio 74/94, ao passo que a exigência fiscal referente ao produto Pedra Sanitária terá sua alíquota reduzida para 62,86, a partir de 01/05/10.

Ainda quanto à Infração 3, a autuante não acolhe o argumento defensivo de que os produtos Veja Limpeza Pesa, Vantage Detergente Pré Lavagem e Vantagem Tira Mancha têm a NCM 34022000, cuja MVA é 26,72%, sob o argumento de que no Anexo do Protocolo 106/09 existe MVA específica para Tira Manchas e Produtos Pré-lavagem de Roupas com outros NCMs. Diz que, no seu entendimento, a empresa informou incorretamente o NCM destes produtos.

Concorda com a argumentação defensiva atinente à Infração 6 e, portanto, diz que serão excluídos da autuação os débitos referentes a escovas dentais elétricas e inalador ultrassônico.

No que tange à Infração 7, admite a exclusão da goma de mascar sem açúcar Trident e dos demais produtos relacionados a balas, caramelos, bombons, pastilhas e drops, pois foram excluídos do regime de substituição tributária a partir de 01/01/09.

Quanto à Infração 8, não acata o argumento defensivo de que houve erro no enquadramento dos produtos Óleo de Peroba King, Semorim Anti Mancha, Pano Perfex/Pano Multiuso, Essêncnia Ubon e Espoja Clarus no Protocolo 106/09. Diz que a empresa informou incorretamente a NCM para os referidos produtos e, dessa forma, considerou a descrição do item no Anexo Único do Protocolo 106/09, para determinar a MVA correta.

Relativamente às Infrações 9, 11 e 12, explica que são considerados brindes as mercadorias que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenham sido adquiridas para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final. Diz que estão excluídas do conceito de brindes as mercadorias de fabricação própria e as que constituem objeto normal de comercialização. Transcreve o disposto no art. 54, I, “a”, do RICMS-BA, e conclui que ocorre a incidência do ICMS, sendo, no entanto, devido apenas o ICMS-ST da diferença de alíquotas. Diz que efetuou as correções nos demonstrativos referentes às infrações em tela, alterando a MVA para zero, de forma que a cobrança do ICMS-ST correspondesse ao valor devido a título de diferença de alíquotas.

Em relação à Infração 10, diz que apenas o produto Toalha de Papel (NCM 48182000) foi excluído do demonstrativo de débito. Afirma que Rolo de Alumínio (NCM 76071190) e Papel Manteiguito (NCM 48062000) estão elencados no Anexo Único do Protocolo 109/09.

Ressalta que os Anexos 1 e 2 (fls. 17 a 683v) ficam substituídos pelos de fls. 1422 a 1678v, tendo em vista as alterações citadas acima. Afirma que, desse modo, as Infrações 3, 9, 10, 11 e 12 tiveram os valores reduzidos e as Infrações 6 e 7 foram excluídas da autuação. Solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Notificado acerca do resultado da informação fiscal, o autuado se pronunciou às fls. 1682 a 1686 e, inicialmente, reitera os argumentos defensivos que não foram acatados na informação fiscal.

Quanto às operações de transferências de mercadorias de seu estabelecimento atacadista localizado no Estado do Espírito Santo para o estabelecimento atacadista situado no Estado da Bahia, diz que o

próprio art. 353, inc. I, do RICMS-BA, reproduzido pela autuante, é claro quando prevê que não se fará a retenção ou a antecipação do imposto nas aquisições de outras unidades da Federação, quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista situado na Bahia de suas outras filiais atacadistas. Para corroborar seu entendimento, transcreve esse dispositivo regulamentar e jurisprudência do STF acerca da não incidência do ICMS na saída física de bem sem que ocorra a transferência de titularidade.

Ressalta que informou corretamente a NCM dos produtos, a qual foi determinada pela fabricante, e que é mantida pelo autuado quando revende os produtos. Para comprovar seu argumento, anexa ao processo, por amostragem, notas fiscais emitidas pelos fabricantes relacionadas aos produtos tratados na Infração 3 (Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergente, Alvejante e Tira Mancha) e tratados na Infração 8 (Óleo de Peroba King, Semorim Anti Mancha, Pano Perfex, Pano Multiuso, Essência Ubon e Esponja Clarus). Conclui que, portanto, não procede a alegação de que teria informado incorretamente a NCM desses produtos citados na autuação.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência à IFEP COMÉRCIO, para que auditor fiscal estranho ao feito atendesse às seguintes solicitações: a) que, com base nos argumentos defensivos de fls. 707/708 e 1685/1686, verificasse e informasse o efetivo enquadramento, na tabela NCM, dos produtos Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergente Pré-lavagem, Vantage Tira Mancha, Óleo de Peroba King, Semorim Anti Manchas, Pano Pefex / Pano Multiuso, Essência Ubon e Esponja Clarus, efetuando os ajustes devidos nas Infrações 3 e 8, se for o caso; b) que fossem elaborados novos Demonstrativos de Débito, por infração, considerando inclusive aqueles que foram objetos de modificações na informação fiscal.

Para o cumprimento da diligência solicitada pela 1<sup>a</sup> JJF, foi designada a auditora fiscal Nilda B. de Santana, conforme fls. 1703 a 1705.

Inicialmente a diligenciadora afirma que só os contribuintes industriais, ou a estes equiparados, estão obrigados, pela legislação do IPI, a informar as respectivas NCMs dos produtos nos documentos fiscais, sendo tal informação facultada aos demais contribuintes. Diz que o Protocolo 106/09, no seu anexo único, lista os produtos que estão sujeitos à substituição tributária, informando as respectivas NCMs e MVAs; deixando de incluir a NCM de produtos correlatos, ou produtos de mesma finalidade.

Quanto às divergências de NCMs, a diligenciadora informa que o Anexo único do Protocolo 106/09 lista como sujeitos à substituição tributária os seguintes produtos:

- a) óleo para conservação e limpeza de móveis e outros artigos de madeira - NCM 2710.11.90, porém o Óleo de Peroba possui NCM 2710.1999, conforme a nota fiscal do fabricante (fl. 1.689);
- b) tira manchas e produtos para pré-lavagem de roupas - NCMs 2832.20.00 e 2901.10.00, porém Semorin Anti Mancha possui NCM 2835.31.90, conforme a nota fiscal do fabricante (fl. 1.690);
- c) rodilhas esfregões, panos de prato ou de cozinha, flanelas e artefatos de limpeza semelhantes, NCM 6307.10.00 – porém os Panos Perfex e Multiuso possuem a NCM 5603.12.90, conforme as notas fiscais do fabricante às fls. 1.692 e 1.694;
- d) odorizantes/desodorizantes de ambiente e superfície, NCMs 3307.41.00, 3307.49.00, 3307.90.00 e 3808.94.19 – porém a essência de eucalipto Ubon e a essência de lima limão Ubon possuem a NCM 3301.2919, segundo consta na nota fiscal do fabricante (fl. 1.695);
- e) esponjas para limpeza, NCM 6805.30.90, porém o contribuinte alegou que a NCM do produto esponjas Clarus é 5603.94.00; intimado a apresentar a Nota Fiscal do fabricante, o autuado apresentou uma Nota Fiscal sem a NCM correspondente; nos arquivos magnéticos (Reg. 75) foram informadas as NCMs 3924.9000 e 5603.9400 para os códigos 3840 e 5550, respectivamente; dessa forma, em relação a esse item não foi apreciada a alegação do contribuinte.

Prosseguindo, a diligenciadora afirma que, comparando-se a NCM utilizada pelo autuado com a descrição do produto constante na tabela Tarifa Externa Comum Brasil (Resolução Camex nº 47), existe a possibilidade de estar correta a NCM utilizada pelo contribuinte, uma vez que o grupo (quatro primeiros dígitos da NCM) tem uma descrição de produto compatível com o enquadramento utilizado pelo contribuinte. Ressalta que, por ser o autuado um atacadista – portanto não obrigado a informar a NCM do produto –, o fisco tem dificuldade de aferir se a NCM utilizada está correta, uma vez que para uma mesma descrição de produto o Protocolo 106/09 atribui NCM diferente, conforme diz ter demonstrado acima.

No que tange às divergências de MVA, a diligenciadora afirma que o Anexo Único do Protocolo 106/09 atribui para o item “produtos para limpeza pesada, NCM 3824.90.49” as MVAs de 48,32% (período de 01/01/09 a 30/04/09) e de 57,25% (período de 01/05/09 a 30/10/09). Diz que o fabricante do produto Veja Limpeza Pesada informou na nota fiscal (fl. 1.687) a NCM 3402.20.00, atribuída ao item “limpadores e multiuso”, cujas MVAs são 23,04% e 26,72%, respectivamente.

Explica que o produto “Vantage Pré-lavagem 12x500 ml (NCM 3402.20.00)” é um detergente líquido, conforme consta no site do fabricante, cujas MVAs são 19,40% e 25,07%, respectivamente.

Ressalta que, efetuados os ajustes destinados a excluir os produtos cujas NCMs não constam no Protocolo 106/09, e corrigidas as MVAs correspondentes, foram elaborados os seguintes novos demonstrativos: a) Demonstrativo de Apuração do ICMS-ST Retido a Menor – Anexo 1 (fls. 1709 a 1722); b) Demonstrativo de Apuração do ICMS-ST Não Retido – Anexo 2 (fls. 1723 a 1742v); c) Demonstrativo de Débito para o Auto de Infração (fls. 1706 a 1708), no valor total de R\$ 29.084,52.

Notificado acerca do resultado da diligência, fls. 1747 e 1748, autuado não se pronunciou.

Conforme fl. 1751, o processo foi convertido em diligência, para que a autuante fosse notificada acerca do resultado da diligência.

Ao se pronunciar nos autos fl. 1754, a autuante afirmou que concordava com os novos levantamentos elaborados pela auditora fiscal estranha ao feito, tendo em vista as novas provas apresentadas na revisão fiscal.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe trata de retenção a menos (Infrações 1, 2, 3, 4 e 9) e de falta de retenção (Infrações 5, 6, 7, 8, 10, 11, 12, 13 e 14) de ICMS devido por substituição tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas e transferências realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nas operações com medicamentos, materiais de limpeza, tintas e vernizes, brinquedos, artigos de papelaria, bicicletas, aparelhos de telefonia celular, laminas de barbear e isqueiros, pilhas e baterias.

Preliminarmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração, argumentando que os fatos descritos estão dissociados das planilhas anexas ao processo. Diz que a matéria tributável se dissociou do cálculo do montante do tributo, pois para cada infração o valor devido decorreu da multiplicação da base de cálculo pela alíquota de 17%. Frisa que é nulo o lançamento que não identifique com precisão o sujeito passivo e o montante do tributo devido.

Da análise do Auto de Infração e dos seus anexos, verifico que há entre essas peças processuais uma clara correlação. Os valores devidos foram apurados nos anexos do Auto de Infração, nos quais estão demonstrados, operação a operação, a metodologia empregada e todos os dados utilizados na apuração do imposto cobrado, tais como, número das notas fiscais, os produtos comercializados, as alíquotas, as margens de valor adicionado, a base de cálculo, o código fiscal da operação, a alíquota, etc. Uma vez apurado os valores devidos nesses anexos, os débitos são transferidos para o corpo do Auto de Infração, no qual são lançados com a alíquota de 17%.

Nos autos se encontram claramente identificados os elementos necessários para se determinar, com segurança, a infração, o infrator e o montante do débito tributário. No corpo do Auto de Infração, está descrito claramente os fatos que foram considerados como ilícito tributário. Também se

observa que foram concedidos ao autuado os prazos legais para oferecimento de contestação, não havendo que se falar em inobservância dos princípios da legalidade, devido processo legal, ampla defesa e contraditório. O direito de defesa foi exercido pelo autuado em sua plenitude, sem qualquer cerceamento.

Em face ao acima exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada na defesa.

Sustenta o autuado que o lançamento não procede, pois, nos termos do inc. I do §3º do art. 373 do RICMS-BA, o imposto não retido ou não recolhido antecipadamente deveria ter sido exigido na fronteira. Diz que o direito de o Estado constituir o crédito tributário já se encontra precluso.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, uma vez que para os produtos relacionados na autuação havia acordo interestadual (convênio ou protocolo) que atribuía ao remetente, no caso em tela o autuado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária. Uma vez que o autuado não efetuou ou efetuou a menos retenção e o recolhimento previsto, o ICMS deve ser lançado de ofício, acrescido da multa prevista em lei e dos correspondentes acréscimos legais, observado o prazo decadencial.

Para as mercadorias em relação às quais não havia acordo interestadual, mas estavam enquadradas no regime de substituição tributária pela legislação interna do Estado da Bahia (art. 353, II, do RICMS-BA), o argumento defensivo também não se sustenta, pois, conforme consta no corpo do Auto de Infração, o autuado possuía regime especial que o autorizava a atuar como substituto tributário nas operações com contribuintes localizados no Estado da Bahia em relação a essas mercadorias, possuindo, inclusive, inscrição cadastral neste Estado na condição de “Contribuinte Substituto – CS”.

Quanto à sujeição passiva do autuado, mais uma vez a tese defensiva não prospera, haja vista que a cláusula segunda do Convênio 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas ao regime de substituição tributária, prevê que *“Nas operações interestaduais realizadas por contribuintes com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios e 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.”*

O autuado alega que a sua ilegitimidade passiva também fica caracterizada por força do disposto no art. 355, I, do RICMS-BA, uma vez que é dispensada a retenção do ICMS-ST quando a mercadoria se destinar a estabelecimento filial atacadista localizado neste Estado.

Não se pode olvidar que o autuado possui inscrição cadastral neste Estado na condição de contribuinte substituto. Ademais, o disposto no parágrafo único da cláusula quinta do Convênio ICMS 81/93 prevê que *Sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria*. Portanto, nas operações listadas na autuação, o autuado é, de fato e de direito, o 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 em tela.

No que tange à suposta não incidência de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, não acolho o argumento defensivo. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, não obstante as abalizadas doutrina e jurisprudência citadas na defesa, prevê que tais operações são tributadas pelo ICMS. O disposto no artigo 2º, inciso I, do RICMS-BA, estabelece que o fato gerador do referido imposto ocorre no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular.

Adentrando no mérito da lide, quanto à Infração 1, observo que o autuado não aponta equívocos na apuração dos valores cobrados. A lide, em relação a esse item do lançamento, fica, portanto, restrita as questões preliminares, as quais já foram afastadas no início deste voto. Dessa forma, a Infração 1 subsiste integralmente.

Ressalto, no entanto, que a auditora fiscal estranha ao feito, ao refazer a apuração do imposto devido na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, apurou o débito de R\$ 0,85. Considerando a impossibilidade de majoração do lançamento, a Infração 1 subsiste no valor de R\$ 0,32, conforme originalmente apurado pela autuante. Nos termos do art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie nova ação fiscal visando cobrar que ultrapassa o exigido na infração em comento.

Referindo-se à Infração 2, o autuado afirma que a MVA para o produto calçados (havaianas) foi elevada de 35% para 43% por meio do Dec. nº 11.913, de 30/12/09 e, portanto, a nova MVA só poderia ser utilizada noventa dias após essa data, conforme o princípio da anterioridade.

Conforme foi bem explicado na informação fiscal pela autuante, não se trata de instituição ou majoração de tributo, mas sim de aumento do percentual da margem de valor adicionado e, portanto, é cabível a aplicação da MVA de 43% a partir de 01/01/10, como fez a autuante. Ademais, há que se ressaltar que, nos termos do art. 167, III, do RPAF/99, não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Ao refazer a apuração do imposto devido na diligência solicitada por esta Junta de Julgamento, a auditora fiscal estranha ao feito apurou um débito de R\$ 20.874,05 para esse item do lançamento, conforme demonstrativo à fl. 1706. Tendo em vista a impossibilidade de majoração do lançamento, a Infração 2 subsiste no valor de R\$ 20.464,63, como originalmente apurado pela autuante. Nos termos do art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie nova ação fiscal visando cobrar que ultrapassa o exigido na infração em comento.

Quanto à Infração 3, o autuado aponta os seguintes equívocos nos percentuais da MVA dos seguintes produtos: Brilha Móveis (NCM 34052000); Brasso (NCM 34059000); Pedra Sanitária (NCM 38089419/34022000); e, Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergente Pré Lavagem e Vantage Tira Mancha (NCM 34022000).

Na informação fiscal, a autuante acata os argumentos defensivos, exceto quanto aos produtos Veja Limpeza Pesada, Vantage Detergentge Pré Lavagem e Vantage Tira Manchas, pois entende que esses produtos não têm a NCM 34022000, a qual foi incorretamente informada pelo autuado.

Ao se pronunciar sobre o resultado da informação fiscal, o autuado sustenta que informou corretamente a NCM dos produtos em questão, conforme determinada pela fabricante. Para comprovar seu argumento, acosta ao processo fotocópia de notas fiscais emitidas pela fabricante dos produtos relacionados na infração em análise.

Visando buscar a verdade material dos fatos, o processo foi convertido em diligência à IFEP COMÉRCIO, para que auditor fiscal estranho ao feito verificasse o correto enquadramento dos referidos produtos na tabela NCM e, sendo o caso, refizesse a apuração do imposto devido nesse item do lançamento.

No cumprimento da diligência foi informado que o Anexo Único do Protocolo 106/09 lista como sujeitos à substituição o produto tira manchas e os produtos para pré-lavagem de roupa, atribuindo-lhes, respectivamente as NCMs 2832.20.00 e 2901.10.00. Diz que esse mesmo Anexo Único atribui ao item “produto para limpeza pesada, NCM 3824.90.49” as MVAs de 48,32% (de 01/01/09 a 30/04/09) e de 57,25% (de 01/05/09 a 30/10/09). Diz que o fabricante do produto Veja Limpeza Pesada informou na nota fiscal de fl. 1.687 a NCM 3402.20.00, atribuída ao item “limpadores e multiuso”, cujas MVAs são 23,04% e 26,72%, respectivamente. Aduz que o produto “Vantage Pré-lavagem 12x500 ml (NCM 3402.20.00)” é um detergente líquido, conforme consta no site do fabricante, cujas MVAs são 19,40% e 25,07%, respectivamente. Com base nesses dados, a diligenciadora refez a apuração do imposto devido, passando o valor originalmente lançado na infração em comento (R\$ 1.319,45) para R\$ 9,33, conforme demonstrativo à fl. 1706.

O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, porém não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do autuado como um acolhimento, tácito, da diligência. Por sua vez, a autuante ao tomar ciência da diligência, acolheu sem ressalva os novos valores apurados pela diligenciadora.

Também acato o resultado da diligência realizada, uma vez que está respaldada em documentação probante acostada ao processo, está em conformidade com a legislação aplicável ao caso e foi acatada pela autuante e pelo autuado. Dessa forma, a Infração 3 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 9,33, conforme apurado na diligência, ficando o demonstrativo de débito de acordo como o de fl. 1706.

No que tange às Infrações 4 e 5, observo que o autuado não aponta equívocos na apuração dos valores cobrados. A lide, em relação a essas duas infrações fica, portanto, restrita as questões preliminares, as quais já foram afastadas no início deste voto. Assim, as Infrações 4 e 5 subsistem integralmente, mantendo-se inalterados os valores e as datas constantes no Auto de Infração.

No tocante à Infração 6, o autuado argumenta que os produtos escovas dentais elétricas e suas partes e inalador ultrassônico não estão inclusos no Convênio ICMS 76/94. Na informação fiscal, a autuante acata esse argumento defensivo.

Comungando com o posicionamento da autuante, excluo da Infração 6 os débitos referentes a escovas dentais elétricas e suas partes e a inalador ultrassônico, uma vez que tais produtos não estão inclusos no Convênio ICMS 76/94. Desse modo, a Infração 6 subsiste parcialmente no valor de R\$ 489,16, conforme demonstrativo às fls. 1706 e 1707.

Quanto à Infração 7, o autuado sustenta que o produto “goma de mascar, sem açúcar” (NCM 21069050) não está incluso no inciso II do artigo 353 do RICMS-BA. Diz que os produtos chicletes (NCM 17041000), bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas, dropes (NCMs 17049010, 17049020 e 18069000) e pirulito (NCM 17049090) foram excluídos do regime de substituição tributária por meio do Decreto nº 11.289/08 e, portanto, em relação a tais produtos não é devido o ICMS-ST.

Na informação fiscal, a autuante acata o argumento defensivo e exclui da exigência fiscal os produtos listados acima. Na diligência realizada, a auditora fiscal estranha ao feito elabora o demonstrativo de débito para a infração em comento, tendo apurado o valor de R\$ 48,57.

Acato as retificações feitas pela autuante na informação fiscal, uma vez que os produtos citados na defesa não estavam enquadrados no regime de substituição tributário no período abrangido por esse item do lançamento. Dessa forma, a Infração 7 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 48,57, como apurado na diligência, ficando o demonstrativo de débito conforme o de fl. 1707.

Em relação à Infração 8, o autuado afirma que não se pode exigir ICMS-ST sobre os produtos óleo de peroba king (NCM 27101999), semorim anti-mancha (NCM 28353190), pano perfex / pano multi-uso (NCM 56031290/63079010), essência ubon (NCM 33012919/33011300) e esponja clarus (NCM 39249000/56039400), pois não estão inclusos no Protocolo 106/09.

Na informação fiscal, a autuante não acata o argumento defensivo, alegando que o autuado informou incorretamente a NCM dos referidos produtos. Diz que, por esse motivo, considerou a descrição constante no Anexo Único do Protocolo 106/09 para verificar a MVA correta. Ao se pronunciar sobre a informação fiscal, o autuado assevera que não procede a alegação de que teria informado a NCM incorretamente. Considerando a controvérsia instaurada, o processo foi convertido em diligência, para que fosse verificado o correto enquadramento dos citados produtos na NCM e que, sendo caso, fosse corrigida a apuração do imposto devido.

No cumprimento da diligência, foi informado que o Anexo Único do Protocolo 106/09 lista como sujeitos à substituição os seguintes produtos: óleo para conservação e limpeza de móveis e outros artigos de madeira (NCM 2710.11.90), porém o óleo de peroba possui a NCM 2710.1999, conforme a nota fiscal emitida pelo fabricante e acostada à fl. 1.689; rodilhas esfregões, pano de prato ou de cozinha, flanelas e artefatos de limpeza semelhantes (NCM 6307.10.00), contudo os panos perfex e multi-uso possuem a NCM 5603.12.90 conforme as notas fiscais dos fabricantes às fls. 1.692 e 1.694;

odorizantes/desodorizantes de ambiente e superfície (NCMs 3307.41.00, 3307.49.00, 3307.90.00 e 3808.94.19), porém a essência de eucalipto Ubom e a essência de lima limão Ubom possuem a NCM 3301.12.19, segundo consta na nota fiscal do fabricante acostada à fl. 1.695. Afirma que o produto esponja para limpeza está listada no Anexo Único do Protocolo 106/09 com a NCM 6805.30.90, tendo o autuado alegado que a NCM do produto esponja clarus era 5603.94.00; intimado a apresentar a nota fiscal do fabricante o autuado apresentou um documento fiscal sem a NCM correspondente; dessa forma, em relação a esse produto não foi acolhida a alegação defensiva.

Com base nesses dados, a diligenciadora refez a apuração do imposto devido, passando o valor originalmente lançado na infração em comento (R\$ 36.179,48) para R\$ 254,12, conforme demonstrativo à fl. 1707.

O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, porém não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do autuado como um acolhimento, tácito, da diligência. Por sua vez, a autuante ao tomar ciência da diligência, acolheu sem ressalva os novos valores apurados pela diligenciadora.

Também acato o resultado da diligência realizada, uma vez que está respaldada em documentação probante acostada ao processo, está em conformidade com a legislação aplicável ao caso e foi acatada pela autuante e pelo autuado. Dessa forma, a Infração 8 subsiste parcialmente, no valor de R\$ 254,12, conforme apurado na diligência, ficando o demonstrativo de débito de acordo como o de fl. 1.707.

No que tange às Infrações 9, 11 e 12, o autuado afirma que é indevida a exigência de ICMS-ST sobre os seguintes produtos cujas notas fiscais estão acostadas às fls. 979 a 1377, pois são produtos/brindes (brinquedos, bicicletas e um aparelho celular) dados a título de bonificação a consumidores finais.

Na informação fiscal, a autuante explica que as mercadorias que constituem objeto normal de comercialização estão excluídas do conceito de brindes. Após transcrever o disposto no art. 54, I, “a”, do RICMS-BA, diz que nessas infrações é devido apenas o ICMS-ST da diferença de alíquotas.

Nos termos do art. 564 do RICMS-BA, considera-se brinde a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final. No caso em tela, as mercadorias consignadas nas notas fiscais acostadas ao processo na defesa constituem objeto da atividade do autuado e, portanto, não podem ser classificadas como brindes. Dessa forma, é devido o ICMS-ST, conforme foi lançado originalmente no Auto de Infração e, portanto, as Infrações 9, 11 e 12 são procedentes.

Quanto à Infração 10, o autuado afirma que não estão relacionados no Protocolo ICMS 109/09 os produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 76071190), toalha de papel (NCM 48182000) e papel manteiguito para cozinha (NCM 48062000). Na informação fiscal, a autuante acata o argumento defensivo apenas o produto toalha de papel não está no referido Protocolo. Refaz a apuração do imposto devido, excluindo os débitos referentes a esse citado produto.

Correto o procedimento da autuante, uma vez que os produtos rolo de alumínio para cozinha (NCM 76071190) e papel manteiguito (NCM 48062000) estão relacionados no Anexo Único do Protocolo ICMS 109/09. Dessa forma, a Infração 10, subsiste parcialmente no valor de R\$ 4.005,63, ficando o demonstrativo de débito conforme o elaborado na diligência à fl. 1.707.

Quanto às Infrações 13 e 14, observo que o autuado não aponta equívocos na apuração dos valores cobrados. A lide, em relação a esses itens do lançamento, fica, portanto, restrita as questões preliminares, as quais já foram afastadas no início deste voto. Dessa forma, as Infrações 13 e 14 subsistem integralmente.

Em face ao acima exposto, os valores cobrados no Auto de Infração ficam da seguinte forma:

INFRAÇÕES	VALOR LANÇADO (R\$)	DECISÃO	VALOR JULGADO (R\$)
1	0,32	PROCEDENTE	0,32
2	20.464,63	PROCEDENTE	20.464,63

3	1.319,45	PARC. PROC.	9,33
4	1,80	PROCEDENTE	1,80
5	240,53	PROCEDENTE	240,53
6	706,03	PARC. PROC.	489,16
7	23.698,32	PARC. PROC.	48,57
8	36.179,48	PARC. PROC.	254,12
9	2.838,66	PROCEDENTE	2.838,66
10	9.208,78	PARC. PROC.	4.005,63
11	791,18	PROCEDENTE	791,18
12	88,50	PROCEDENTE	88,50
13	1.385,69	PROCEDENTE	1.385,69
14	419,89	PROCEDENTE	419,89
TOTAIS	97.343,26	---	31.038,01

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 31.038,01.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281078.0008/10-2, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.038,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo. 42, inciso II, alíneas “a” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 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. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR