

A. I. N° - 269283.0027/12-3  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SALVADOR NEWS LTDA.  
AUTUANTE - DILSON MILTON DA SILVEIRA FILHO  
ORIGEM - INFAC ATACADO  
INTERNET - 18.03.15

## 2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0025-02/15

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Refeitos os cálculos mediante revisão fiscal realizadas pela ASTEC. Infração parcialmente mantida. 2. CRÉDITO FISCAL UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Refeitos os cálculos mediante revisão fiscal realizadas pelos autuantes. Infração parcialmente mantida. Realizadas diligências. Negado o pedido de perícia. Não acolhida a argüição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 05/11/2012, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$1.276.741,55, em razão de:

INFRAÇÃO 01 - 07.01.01 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$1.194.153,30, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Período: outubro a dezembro/2008, fevereiro a dezembro 2009.

INFRAÇÃO 02 - 01.02.05 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$82.588,25, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Período: outubro a dezembro/2008, fevereiro a dezembro 2009.

O autuado apresentou defesa, fls. 98 a 116, mediante advogado habilitado nos autos, em relação a infração 01, aduz que a mencionada infração não merece prosperar, por ter sido ceifada por, pelo menos, 03 (três) irregularidades, a saber: a aplicação de percentuais equivocados de Margem de Valor Adicionado (MVA); a não aplicação de disposições expressas constantes em Protocolos Interestaduais que o Estado da Bahia é signatário; o enquadramento equivocado de algumas mercadorias no regime de Substituição Tributária.

Quanto a aplicação equivocada dos percentuais de MVA, inicialmente, tece comentários sobre substituição tributária e frisa que os erros a seguir descritos são meramente exemplificativos, pois teve apenas 30 dias para se manifestar.

Sustenta que analisando o Anexo do Auto de Infração intitulado “Falta de Antecipação Tributária nas Entradas Interestaduais – Mercadorias da Substituição Tributária”, no mês de dezembro/2008, para as Mercadorias Balas, Chicletes, Bombons e Chocolates (Notas Fiscais 40629, 40641, 40645, 40652, 403072, 40727, 40729, 40733 – fls. 168 a 381), percebe-se que o Autuante

aplicou uma alíquota de MVA de 40% (quarenta por cento). Ocorre que a compra de tais mercadorias se deu junto ao Distribuidor Atacadista, motivo pelo qual o percentual de MVA devida é 30% (trinta por cento). Prova disto é que, as Notas Fiscais 40629, 40641, 40645, 40652, 403072, 40727, 40729, 40733 comprovam que a aquisição de tais mercadorias se trata de uma operação com CFOP 6102, que dispõe: “*6.102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.*” Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.” Caso tais mercadorias tivessem sido adquiridas junto à fabrica, certamente o CFOP utilizado para discriminá-la referida operação teria sido o CFOP 6101 e não o CFOP 6102.

Argumenta que, ao analisar o Anexo 88, que dispõe sobre as Margens de Valor Adicionado (MVA) para Antecipação ou Substituição Tributária, na redação anterior do item 8 dada pelo Decreto nº 10.396, de 06/07/07, DOE de 07 e 08/07/07), que operou efeitos entre 21/06/07 a 31/12/08, percebe-se que a alíquota de MVA a ser utilizada nas aquisições de Gomas de mascar, bombons, balas, confeitos, caramelos, pastilhas, dropes, pirulitos, ovos de páscoa e chocolates no Atacado é 30% (trinta por cento). A alíquota de 40% (quarenta por cento) aplicada pelo Auditor Fiscal, somente poderia ter sido utilizada, caso a aquisição das referidas mercadorias tivesse ocorrido junto à fábrica (fato que não ocorreu).

Salienta que, de forma análoga, analisando o mencionado Anexo “Falta de Antecipação Tributária nas Entradas Interestaduais – Mercadorias da Substituição Tributária”, no mês de abril/2009, para as Mercadorias Chocolate (Notas Fiscais 36462 e 36425), percebe-se que o autuante aplicou uma alíquota de MVA de 40%. Como a compra de tais mercadorias se deu junto a um estabelecimento comercial atacadista (CFOP 6102- Notas Fiscais 36462 e 36425), segundo a redação anterior dada ao item 8 do pelo Decreto nº 11.289, de 30/10/08, DOE de 31/10/08, que operou efeitos entre 01/01/09 a 31/08/11, o percentual que deveria ter sido aplicado é 30% (trinta por cento), e não 40% (quarenta por cento) – como aplicou o Auditor Estadual.

Afirma que erros como os que foram elucidados acima se repetem em vários produtos e em quase todos os meses dos exercícios de 2008 e 2009, conforme faz prova a Tabela 01, fls. 383 e 384, assim, tais aplicações de percentuais de MVA equivocados, todos acima dos valores devidos, maculam o Auto de Infração ora impugnado e dão azo à exigência de valores que não são devidos por este Contribuinte.

No tocante a indevida não aplicação dos protocolos interestaduais – ilegitimidade passiva – aduz que o Estado da Bahia, através da assinatura de alguns Protocolos Interestaduais, regula a substituição tributária nas operações em que incide o ICMS. Dentre os mencionados Protocolos Interestaduais que o Estado da Bahia é signatário, cita: Protocolo ICM 16/85 – Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro e Protocolo ICMS 50/05 – Dispõe sobre substituição tributária nas operações com massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães, e outros derivados da farinha de trigo.

Argumenta que no momento em que o autuante procedeu à autuação da infração 01, ele imputou ao autuado a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS de vários produtos. Ocorre que, de acordo com as disposições constantes nos Protocolos Interestaduais, em alguns dos casos discriminados, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do referido imposto é do Estabelecimento Industrial ou do Remetente – e não do contribuinte autuado (adquirente da mercadoria), nestes casos mencionados, a própria responsabilidade do Fornecedor é comprovada através das Guias de recolhimento do ICMS destacadas nas próprias Notas Fiscais (tudo conforme Notas em Anexo – fls. 168 a 381), ficando a ilegitimidade passiva do autuado para a cobrança de alguns débitos exigidos no Auto de Infração e listados no Demonstrativo Anexo.

Reitera que os erros a seguir descritos são meramente exemplificativos.

Observa que no mês de março/2009 a autoridade autuante imputou ao autuado a responsabilidade de recolher o ICMS relativo a Aparelhos de Barbear vindos do Estado de São Paulo (Notas Fiscais 15609, 15610, 15611 e 15612 – fls. 168 a 381), entretanto o **Protocolo ICM 16/85**, que o Estado da Bahia e o Estado de São Paulo são signatários, em sua Cláusula Primeira, dispõe que:

*“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com lâmina de barbear, aparelho de barbear e isqueiro de bolso a gás, não recarregável, relacionados no Anexo Único com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM/SH, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, fica atribuída 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 de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, relativo às saídas subsequentes, bem como à entrada destinada a uso ou consumo do estabelecimento destinatário.”* Grifou.

Em sendo assim, fica evidente que não há que se falar em responsabilidade do autuado de recolher o ICMS relativo à compra de Aparelhos de barbear vindos de São Paulo, pois o Protocolo ICM 16/85, assinado pela Bahia e pelo Estado de São Paulo, dispõe de forma clara que tal responsabilidade é do estabelecimento industrial ou importador.

Acrescenta que, seguindo a mesma, no mês de novembro/2009, o autuante imputou ao autuado a responsabilidade de recolher o ICMS relativo às operações envolvendo as mercadorias “Bis ao Leite”, “Bis Avela” e “Bis Laka”, vindos do Estado de Pernambuco (Nota Fiscal 3837 – fls. 168 a 381), sendo que os Estado da Bahia e o Estado de Pernambuco são signatários do **Protocolo ICMS 50/05**, que em sua Cláusula Primeira, de maneira clara expõe: “Cláusula primeira Nas operações interestaduais com os seguintes produtos alimentícios derivados da farinha de trigo ou de suas misturas, classificados nas respectivas posições da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas:

- I - massa alimentícia - NBM/SH 1902.1;
- II - biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares - NBM/SH 1905;
- III - macarrão instantâneo - NBM/SH 1902.30.00.” Grifou.

Entende que resta claro que não há que se falar em responsabilidade do autuado de recolher o ICMS relativo a operações envolvendo wafers e similares vindos de Pernambuco, tendo em vista que o Protocolo ICMS 50/05, assinado pela Bahia e por Pernambuco, dispõe de forma clara que tal responsabilidade é do estabelecimento industrial ou importador.

Registra que erros como os que foram elucidados acima se repetem algumas vezes durante os exercícios de 2008 e 2009, conforme atesta a Tabela 02, fls. 386.

Conclui que o fato do autuante ter imputado ao autuado a obrigação de recolher ICMS de algumas operações, quando na verdade, por disposição infralegal expressa, tal responsabilidade é do Industrial/Importador/Remetente, macula o Auto de Infração ora impugnado e dá azo à exigência de valores que não são devidos pelo autuado, evidenciando a ilegitimidade passiva do Contribuinte para a cobrança de alguns débitos exigidos no Auto de Infração e listados no Demonstrativo Anexo à defesa.

Relativamente ao enquadramento equivocado no regime de substituição tributária, aduz a defesa que em alguns desses casos, os produtos discriminados pelo autuante estão manifestamente fora do regime de Substituição Tributária e que somente por não estarem discriminados na lista de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária é que o autuado deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação de tais produtos.

Observa que no mês de outubro/2008 o autuante imputou ao autuado a responsabilidade de recolher o ICMS relativo às mercadorias “Barra Choc Bel ao Leite 1kg cx15” e “Barra Choc Bel Meio Amargo 1kg cx15” (Nota Fiscal 16297 – fls. 168 a 381), entretanto o artigo 353 do RICMS/97 (dispositivo normativo aplicável à época do fato) somente elenca como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (e, por conseguinte, alvo do recolhimento de ICMS por antecipação) os chocolates prontos para o consumo, *in verbis*:

*"Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

(...)

*8 - guloseimas industrializadas, a saber:*

(...)

*8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitoraria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00;" Grifou.*

Destaca que as mencionadas mercadorias não constituem chocolates prontos para o consumo, mas sim, coberturas para a fabricação. Prova disso, é que o peso do mencionado produto é 1kg (um quilo), sendo inverossímil se conceber um chocolate pronto para o consumo com o peso de 1kg (um quilo).

Aduz que no mês de novembro/2009, o autuante imputou a responsabilidade de recolher o ICMS relativo às operações envolvendo os salgadinhos "Trofeu", vindos do Estado de São Paulo (Notas Fiscais 402038 e 402039 – fls. 168 a 381), entretanto, uma breve análise do artigo 353, inciso II, item 29 do RICMS permite a conclusão de que os salgadinhos de trigo não estão dentre as hipóteses de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, o qual transcreveu:

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

(...)

*29 - salgados industrializados (Lei nº 7667/00):*

*29.1 - salgados produzidos à base de cereais - NCM 1904.10.00 e 1904.90.00;*

*29.2 - salgados preparados à base de batata - NCM 2005.20.00;*

*29.3 - salgados à base de amendoim ou castanha de caju - NCM 2008.11.00 e 2008.19.00.*

Comenta que somente se submetem ao regime de substituição tributária (e, portanto, estão sujeitos ao recolhimento de ICMS por antecipação) os salgadinhos de cereais, de batata, de amendoim e de castanha de caju. Os salgadinhos de trigo, portanto, não se sujeitam ao regime de substituição tributária.

Cita, ainda, que no mês de agosto/2009, o autuante imputou ao autuado a responsabilidade de recolher o ICMS relativo às mercadorias de Balas e Drops vindas do Estado de Minas Gerais (Nota Fiscal 96792 – fls. 168 a 381). Primeiramente, frisa que tais mercadorias foram equivocadamente classificadas no Anexo do Auto de Infração como Cremes Dentais, quando na Nota Fiscal, consta expressamente a classificação delas como Balas e Drops. Ademais, uma breve análise do artigo 353, inciso II, do RICMS/97 permite a conclusão de que bombons, balas, caramelos, confeitos e dropres, não se submetem ao regime de Substituição Tributária desde 01/01/2009, em razão da revogação do item 8.3, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 108 (Decreto nº 11289, de 30/10/08. DOE de 31/10/08), efeitos a partir de 01/01/09. Portanto, o mencionado produto não se enquadra no regime de substituição tributária, não havendo que se falar assim, na responsabilidade deste contribuinte de recolher ICMS por antecipação no que concerne ao mesmo.

Afirma que equívocos como os que foram elucidados acima se repetem inúmeras vezes durante todos os meses de 2008 e 2009, conforme atesta a Tabela 03, fls. 388 e 389.

Concluiu que a infração 01 não merece prosperar, posto que manifestamente eivada por vícios decorrentes da exigência de valores manifestamente indevidos.

Em relação a infração 02 aduz que não merece prosperar, tendo em vista o enquadramento equivocado de algumas mercadorias no regime de Substituição Tributária.

Salienta que, somente por não estarem incluídos nas hipóteses de mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária (e portanto não configurarem hipóteses de pagamento de ICMS por antecipação) é que o autuado se utilizou de créditos de ICMS referentes a tais produtos.

Observa que no mês de outubro/2008 o autuante considerou como utilização indevida de crédito tributário, o crédito de ICMS referente a mercadorias “Barra Choc Bel ao Leite 1kg cx15” e “Barra Choc Bel Meio Amargo 1kg cx15” (Nota Fiscal 16297), ocorre que, o artigo 353 do RICMS/97 (dispositivo normativo aplicável à época do fato) somente elenca como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (e, por conseguinte, alvo do recolhimento de ICMS por antecipação) os chocolates prontos para o consumo, transcrevendo o item 8.5, do inciso II, do artigo acima citado.

Em relação ao mês de março/2009, aduz que o autuante considerou como utilização de crédito indevido, o crédito de ICMS referente aos salgadinhos “Trofeu”, vindos do Estado de São Paulo (Nota Fiscal 486136), entretanto uma breve análise do artigo 353, inciso II, item 29 do RICMS permite a conclusão de que os salgadinhos de trigo não estão dentre as hipóteses de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária. Reitera que somente se submetem ao regime de substituição tributária (e, portanto, estão sujeitos ao recolhimento de ICMS por antecipação) os salgadinhos de cereais, de batata, de amendoim e de castanha de caju. Os salgadinhos de trigo, portanto, não se sujeitam ao regime de substituição tributária.

No tocante ao mês de junho/2009, o autuante considerou como indevido o credito de ICMS relativo a mercadoria Balas vindas do Estado do Rio Grande do Sul (Nota Fiscal 296876), frisa que tais mercadorias foram equivocamente classificadas no Anexo do Auto de Infração como Cremes Dentais, quando na Nota Fiscal, consta expressamente a classificação delas como Balas, assim, uma breve análise do artigo 353, inciso II, do RICMS/97 permite a conclusão de que bombons, balas, caramelos, confeitos e dropres, não se submetem ao regime de Substituição Tributária desde 01/01/2009, no qual consta que: *O item 8.3, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 108 (Decreto nº 11289, de 30/10/08. DOE de 31/10/08), efeitos a partir de 01/01/09.*

Acrescenta que equívocos como os que foram elucidados acima se repetem inúmeras vezes durante quase todos os meses de 2008 e 2009, conforme atesta a Tabela 04, fls. 396 a 398.

Ao final, requer a improcedência do Auto e infração, protestando pela utilização de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a posterior juntada de documentos bem como a perícia contábil, sob pena de cerceamento de defesa.

O autuante, fls. 401 a 407, ao prestar a informação fiscal, em relação a infração 01, quanto ao percentual de MVA, aduz que o contribuinte relaciona, fls. 382 a 384, as Notas Fiscais as quais ele considera que sejam provenientes do atacado, e para embasar seu argumento, se utiliza da CFOP presente nesses documentos, que é a 6102 (venda de mercadorias de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Frisa que estas Notas Fiscais, com exceção da NF 403072, foram emitidas pela Arcor do Brasil Ltda., fabricante dos produtos em questão. Como pode ser verificado na própria página da Arcor, na internet: <http://www.arcor.com.br/node>.

Assegura que para a substituição tributária, pouco importa se o estabelecimento remetente, cujo CNPJ é o de nº 54.360.656/0013-88, tenha recebido a mercadoria fabricada por outro estabelecimento filial, pois a ele se equipara, quando da entrada do produto nesse Estado,

devendo ser agregada a margem de lucro da indústria, sob pena de ser caracterizada uma fraude contra o Estado da Bahia, transcrevendo o inciso I, do § 8º, do artigo 8º da Lei 7.014/96:

§ 8º Não se fará a retenção ou antecipação do imposto 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;

Entende ser o estabelecimento emitente o fabricante das mercadorias, por se constituir filial do mesmo, e assim, a entrada das mercadorias pelo grupo industrializadas deve receber a aplicação da MVA de indústria, a qual seja, 40%. Neste caso, é irrelevante a CFOP utilizada por esta filial, a qual apenas atesta que a mercadoria foi fabricada por outro estabelecimento do mesmo grupo.

Diz ser a mesma situação as Notas Fiscais 36462 e 36425, de abril/2009, da mesma empresa fornecedora.

Quanto a alegação defensiva de não observância do Protocolo 16/85 quanto às entradas de Aparelhos e Lâminas de Barbear, e Isqueiros, provenientes do Estado de SP, informa que os lançamentos destes itens **serão excluídos** dos levantamentos da Infração 01.

No tocante ao argumento de não observância dos termos do Prot. 50/05, nas entradas de massas, biscoitos, bolachas, wafers etc, provenientes dos estados de PE, PB, RN, AL, PI, SE, e AP, frisa que nessas entradas, o fornecedor recolheu o imposto ao Estado da Bahia através de GNRE, e os mesmos já foram computados na planilha dos demonstrativos correspondentes, conforme passou a demonstrar às folhas 402 e 403 dos autos.

Relativamente ao enquadramento no regime de ST, barras de chocolates com 1 kg (Ex: NF 16297), aduz que somente é vedada a aplicação do regime de ST a mercadorias dessa natureza quando embaladas em conteúdos superiores a 2 kg, transcrevendo Nota 18

**Nota 18:** Chocolates e preparações

DESCRIÇÃO	NCM
<i>Chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitoraria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo</i>	<i>1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10,</i>
<i>Observação: não se aplica a substituição por antecipação tributária aos produtos descritos como:</i>	<i>1806.32.20 e 1806.90.00;</i>
<i>1) cacau em pó, com adição de açúcar ou de outros edulcorantes (1806.10.00);</i>	
<i>2) outras preparações em blocos ou em barras, com peso superior a 2 kg, ou no estado líquido, em pasta, em pó, grânulos ou formas semelhantes, em recipientes ou embalagens imediatas de conteúdo superior a 2 kg (1806.20.00);</i>	
<i>3) achocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos, destinados à mistura com água ou leite (1806.90.00).</i>	
<i>Chocolate branco</i>	<i>1704.90.10</i>

Acrescenta que o conceito de pronto para o consumo aplica-se ao fato do final do processo industrial com destinação ao consumo, e não a quantidade embalada da barra, bloco, pasta ou grânulos. Cita como exemplo, se assim fosse, manteigas e margarinas em embalagens de 1 ou 2 kg não estariam “próprias para o consumo”, afirmação que não produz sentido. Salienta que a limitação conferida pela legislação para o caso em lide é, portanto, de 2 kg. Dessa forma, o produto acondicionado em embalagens de 1 kg está perfeitamente enquadrado no regime de ST.

Quanto aos salgadinhos do tipo “Troféu”, à base de trigo, já encontram consonância logo no primeiro sub-item 29.1: salgados produzidos à base de cereais. O trigo é um cereal da família das *Triticum*, sendo o 2º cereal mais cultivado do mundo e o 2º mais antigo conhecido pelo homem.

Ressalta que, conforme o Dicionário de Aurélio Buarque de Hollanda define trigo como: *Planta herbácea anual, da família das gramíneas, que produz o grão (cariopse) de que se extrai a farinha usada especialmente para o fabrico do pão: o trigo é o cereal por excelência, a planta alimentar mais cultivada no mundo.* Grifou.

Destaca que é amplamente sabido que o trigo é um cereal, e como tal, os salgadinhos feitos de sua base estão enquadrados na ST.

Por fim, acerca do questionamento da autuada com relação à mercadoria Creme Dental cobrada na NF 96792, de 18/08/2009, quando na realidade esta nota fiscal contém apenas balas e drops, produtos à época desenquadrados da ST, reconhece que a defesa tem razão em sua alegação, conforme pode ser visto na xerocópia anexada à fl. 250 do PAF. Não obstante, salienta que o equívoco, em verdade, foi produzido pela própria Autuada, pois consta dos arquivos do Sintegra entregues por ela.

Conclui, em relação a infração 01, que deve ser reduzido o valor de R\$ 1.185,41 lançado no demonstrativo da fl. 36 do PAF, referente ao mês 08/2009.

Em relação a infração 02, frisa que uma vez que foram mantidas as razões da autuação quanto às pretensas alegações do autuada no que concerne à não classificação de diversas mercadorias no regime de ST, como já analisado acima, não irão prosperar os argumentos para a não cobrança dos créditos indevidos de tais mercadorias. Apenas possui razão a alegação de que na NF 296876, de junho/2009, foi relacionada a mercadoria Creme Dental, como pode ser verificado na fl. 225 do PAF. De maneira idêntica ao que ocorreu com a NF 96792, salienta que o equívoco, em verdade, foi produzido pelo próprio autuado, pois consta dos arquivos do Sintegra entregues por ela a mercadoria Creme Dental como sendo integrante da NF 296876. Em todo caso, deve ser estornado o valor de R\$ 63,84 lançado no demonstrativo da fl. 43 do PAF, referente ao mês 06/2009, nesta Infração 02.

Ao final, após serem feitas as exclusões dos lançamentos indevidos, os novos demonstrativos das Infrações 01 e 02, informa que ficam assim constituídos:

#### INFRAÇÃO 01:

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa (%)	Valor Débito
31/10/2008	09/11/2008	1.265.561,76	17,00	60,00	215.145,50
30/11/2008	09/12/2008	227.541,52	17,00	60,00	38.682,06
31/12/2008	09/01/2009	4.830,47	17,00	60,00	821,18
28/02/2009	09/03/2009	452.423,52	17,00	60,00	76.912,00
31/03/2009	09/04/2009	172.346,70	17,00	60,00	29.298,94
30/04/2009	09/05/2009	195.487,64	17,00	60,00	33.232,90
31/05/2009	09/06/2009	504.951,82	17,00	60,00	85.841,81
30/06/2009	09/07/2009	355.822,70	17,00	60,00	60.489,86
31/07/2009	09/08/2009	605.070,35	17,00	60,00	102.861,96
31/08/2009	09/09/2009	842.049,47	17,00	60,00	141.963,00
30/09/2009	09/10/2009	898.323,64	17,00	60,00	152.715,02
31/10/2009	09/11/2009	645.534,76	17,00	60,00	109.740,91
30/11/2009	09/12/2009	97.844,70	17,00	60,00	16.633,60
31/12/2009	09/01/2010	727.533,23	17,00	60,00	123.680,65
				Total:	1.188.019,39

INFRAÇÃO 02:

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa (%)	Valor Débito
31/10/2008	09/11/2008	59.229,23	17,00	60,00	10.068,97
30/11/2008	09/12/2008	354.879,76	17,00	60,00	60.329,56
31/12/2008	09/01/2009	1.315,35	17,00	60,00	223,61
28/02/2009	09/03/2009	4.124,05	17,00	60,00	701,09
31/03/2009	09/04/2009	17.965,58	17,00	60,00	3.054,15
30/04/2009	09/05/2009	3.891,11	17,00	60,00	661,49
31/05/2009	09/06/2009	2.978,23	17,00	60,00	506,30
30/06/2009	09/07/2009	483,53	17,00	60,00	82,20
31/07/2009	09/08/2009	1.632,64	17,00	60,00	277,55
31/08/2009	09/09/2009	5.802,82	17,00	60,00	986,48
30/09/2009	09/10/2009	7.874,23	17,00	60,00	1.338,62
31/10/2009	09/11/2009	10.415,64	17,00	60,00	1.770,66
30/11/2009	09/12/2009	8.172,29	17,00	60,00	1.389,29
31/12/2009	09/01/2010	6.673,17	17,00	60,00	1.134,44
				Total:	82.524,41

O autuado recebeu cópia da informação fiscal, sendo intimado para se manifestar.

Em nova manifestação defensiva, fls. 412 a 424, em relação a infração 01, o autuado reitera os argumentos relativos aos percentuais de MVA aplicados na autuado, o qual tende como correto o de 30% e 40% com entendeu o autuante.

Frisa que, na prática, o autuado não dispõe de meios para saber quais as mercadorias foram repassadas pela matriz e as que não foram, questiona: *Como este adquirente poderia saber se a mercadoria foi adquirida junto à filial da fabricante ou não?* Entende que quem tem esse controle e o dever de informar tais dados é a empresa fornecedora, que inclusive é quem fornece as Notas Fiscais. No presente caso, as Notas Fiscais emitidas pelos estabelecimentos fornecedores continham o CFOP 6102 (que indica a compra das mercadorias junto ao Distribuidor Atacadista).

Ressalta que o que distingue a origem da mercadoria como proveniente da indústria ou do atacado, é justamente a CFOP da operação, uma vez verificado que a CFOP constante na nota fiscal emitida pela Empresa distribuidora era o CFOP nº 6102 (que indica a compra das mercadorias junto ao Distribuidor Atacadista), não poderia ser exigido do contribuinte outro comportamento, senão, aplicar o MVA concernente às operações envolvendo estabelecimentos atacadistas.

Argumenta que se neste caso o CFOP utilizado deveria ter sido aquele referente aos estabelecimentos industriais (como alega o auditor), reitera que o erro foi da empresa fornecedora da mercadoria e não do adquirente. Isto porque é ela que emite as notas fiscais e teria o dever de informar caso as mercadorias tivessem sido adquiridas junto à fábrica. Sendo assim, haveria que se imputar à empresa fornecedora, a conduta de se utilizar de CFOPs equivocadas; não podendo o autuado ser responsabilizado pelo erro de terceiro, tecendo comentários sobre os princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica.

Quanto a ilegitimidade passiva, ressalta que na informação fiscal o autuante admitiu que procedem os argumentos da defesa, quanto a falta de aplicação do Protocolo ICM 16/85 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro.

Com relação às mercadorias englobadas pelo Protocolo ICMS 50/05, que dispõe sobre substituição tributária nas operações com massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães, e outros derivados da farinha de trigo, o autuante admite que o fornecedor dos produtos já recolheu o

imposto devido; informando, ainda, que os mesmos já haviam sido computados na planilha anexa ao Auto de Infração e deduzidas da cobrança do débito. Entende que nos dois casos, o fato de o autuante ter imputado ao autuado a obrigação de recolher ICMS de algumas operações, quando na verdade, por disposição infralegal expressa, tal responsabilidade é do Industrial/Importador/Remetente, macula o Auto de Infração impugnado.

Em referência enquadramento equivocado no Regime de Substituição Tributária, quando às barras de chocolate, ressalta a defesa que não merece guarida à qualificação feita na informação fiscal, porque o autuado se utiliza da Tabela que regula a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, para fundamentar a cobrança do ICMS. Ademais, o artigo 353 do RICMS/97 (dispositivo normativo aplicável à época do fato) somente elenca como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (e, por conseguinte, alvo do recolhimento de ICMS por antecipação) os chocolates prontos para o consumo.

Destaca que não merece guarida à qualificação feita, porque a Autoridade Fazendária se utiliza da Tabela que regula a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, para fundamentar a cobrança do ICMS. Ademais, o artigo 353 do RICMS/97 (dispositivo normativo aplicável à época do fato) somente elenca como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (e, por conseguinte, alvo do recolhimento de ICMS por antecipação) os chocolates prontos para o consumo.

Diz ser possível verificar que o dispositivo legal aplicado ao caso concreto não faz qualquer consideração com relação ao peso do produto; sendo o critério único para a inclusão no regime de S.T. que o produto esteja pronto para o consumo.

Ressalta que nas alegações, o autuante afirma que o conceito de pronto para o consumo aplica-se ao fato do produto ter atingido o fim do processo industrial e estar destinado ao consumo, entretanto, o fato deste ser material destinado a cobertura para a fabricação (que ainda será submetida a processamento) comprova o fato de que as mercadorias autuadas não qualificam chocolates prontos para o consumo. Como os referidos produtos alvos da autuação não constituem chocolates prontos para o consumo, mas sim, coberturas para a fabricação, é forçoso concluir que elas não podem ser enquadradas no Regime de Substituição Tributária. Nesta seara, o peso das mercadorias é irrelevante, já que o artigo 353 do RICMS/97 junto com o Anexo 88, nada dispõem sobre o peso do produto.

Acrescenta que tal controvérsia já foi decidida por este Egrégio Órgão Fiscal – tanto em primeira, como em segunda instância – como se extrai do Acórdão CJF nº 0286/12/12 exarado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), referente ao Auto de Infração nº 149269.0006/11-2. No referido Acórdão, é possível verificar que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu que: “(...) o pedido autuado é pertinente, pois além de o imposto não ter sido pago por substituição tributária, conforme disposição do art. 353, II, item 8.5, por não ser chocolate pronto para o consumo, a mercadoria constante das notas fiscais citadas não está sujeita à substituição tributária.” E no mesmo sentido, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) definiu que: “(...) por se tratar de aquisição de chocolate em barra para a manipulação como cobertura na atividade de confeitoraria, doces, e não consumo imediato, ou seja, tais produtos não são chocolates prontos, não estando sujeitos à substituição tributária (...)”

Conclui que é completamente inidônea a qualificação e a TIPI apresentadas pelo autuante.

Em relação aos salgadinhos “Troféu”, feitos à base de trigo, o autuante sustenta o seu enquadramento no Regime de Substituição Tributária, alegando que eles estariam implicitamente incluídos na hipótese do artigo 353, inciso II, item 29.1 (salgadinhos produzidos a base de cereais), entretanto, apesar da interessante doutrina do trigo, trazida na informação fiscal, este se olvidou do fato de que os salgadinhos produzidos a base de cereal são aqueles com o NCM 1904.10.00 e 1904.90.00. Por sua vez, os salgadinhos “Troféu” (feitos a base de trigo) possuem o NCM 1905.90.90. Nesse sentido, o Princípio da Legalidade e os códigos de NCM devem prevalecer, restando afastados os salgadinhos “Troféu” (NCM 1905.90.90) do Regime de Substituição

Tributária, visto que estes estão expressamente fora do rol do artigo 353 do RICMS/97, consoante os códigos de NCM dispostos.

Argumenta que é interessante apontar que o Anexo 88 do RICMS/97, quando pretende se referir aos produtos à base de trigo, se utiliza expressamente desta expressão (produtos a base de trigo) e não produtos a base de cereais.

Com referência ao equívoco apontado pela defesa, ocorrido no mês de agosto/2009, relativo às mercadorias de Balas e Drops vindas do Estado de Minas Gerais (Nota Fiscal 96792), aduz que o autuante reconheceu o erro constante no Auto de Infração.

Reitera que todos os produtos referidos neste item encontram-se fora do regime de substituição tributária, não havendo que se falar assim, na responsabilidade deste contribuinte de recolher ICMS por antecipação, sendo forçoso concluir que a Infração 01 não merece prosperar.

Em relação a infração 02 salienta que o último víncio que macula a Infração nº 01, também macula esta Infração nº 02. Portanto, a mesma causa de pedir disposta acima, deve ser repetida aqui para anular a Infração nº 02, salienta que, somente por não estarem incluídos nas hipóteses de mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária (e portanto não configurarem hipóteses de pagamento de ICMS por antecipação) é que este Contribuinte se utilizou de créditos de ICMS referentes a tais produtos.

Ressalta que na informação fiscal o autuante reconheceu o duplo equívoco com relação à NF 96792 de agosto de 2009 e à NF 296876 de junho de 2009. Primeiro porque foram classificados como “Creme Dental”, alguns produtos como balas e drops. Ademais, consoante artigo 353, inciso II, do RICMS/97, mercadorias como bombons, balas, caramelos, confeitos e drops, não se submetem ao regime de Substituição Tributária desde 01/01/2009.

Reitera os argumentos com relação às barras de chocolate e aos salgadinhos “Troféu”.

Entende que não há que se falar em utilização indevida de créditos de ICMS por antecipação, tendo em vista que diversos produtos listados na Infração nº 02 não se encaixam no Regime de Substituição Tributária e não recolhem ICMS por antecipação.

Ao final, reitera o pedido feito em sua defesa administrativa, pugnando pela total improcedência das duas infrações constantes no Auto de Infração.

Em nova informação fiscal, fls. 436 a 439, aduz que a defesa não traz nenhum fato novo, somente contestou sua informação fiscal anterior, alegando que os códigos de operação (CFOP) constantes das referidas notas fiscais de entradas indicam o valor 6102, próprio para vendas de mercadorias não industrializadas pelo estabelecimento emitente. Entende o autuante que, como já relatado, fls. 401 e 402 dos autos, o emitente é filial do fabricante, e conforme a legislação a ele se equipara, sob pena de fraude contra o Estado da Bahia. A Autuada alega tão somente que não teria como saber se tratar de fabricante. O Estado da Bahia não pode ser prejudicado pelo fato do estabelecimento emitente não ter colocado o código correto de CFOP nas notas fiscais. O comprador quando negocia com o fornecedor possui todos os elementos para ter conhecimento de se tratar de uma filial do fabricante, e como tal, deve proceder à correta aplicação da MVA.

Em relação ao enquadramento no Regime de ST, aduz que o autuado contesta a Tabela utilizada na fl. 404, por ser pertinente à legislação do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), e não ao ICMS, entretanto, ressalta que essa tabela foi retirada do “Resumo de Substituição Tributária”, com o título “Produtos sujeitos à Substituição ou Antecipação Tributária nas aquisições interestaduais - (Legislação Atual)”, publicado pela Gerência de Substituição Tributária da Sefaz-BA, destacando que em sua Nota 18: Chocolates e preparações, já reproduzida neste relatório.

Afirma que uma barra de 1 kg de chocolate está perfeitamente pronta para o consumo, não necessitando de mais nenhum processo industrial, podendo ser usado de diversas formas, entre elas, ser cortado em fatias menores e prontamente consumido. Mesmo o uso como cobertura,

necessita apenas de um cozimento em um fogão, e não um “processamento”, como insinua a defesa. Aliás, como qualquer outro produto à venda em um supermercado.

Quanto às mercadorias “salgadinhos Troféu”, a Autuada alega que o NCM constante nas notas fiscais é o 1905.90.90, e portanto, estaria fora da ST, destaca que a posição 1905 é assim descrita:

1905 - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas

1905.90 - Outros

1905.90.90 - Outros

Entende que caracteriza um enquadramento forçado por parte do fabricante, objetivando escapar ao alcance da substituição tributária. Frisa que, visando não serem prejudicados por tal expediente, os estados de SP e SC, recentemente, celebraram o PROTOCOLO ICMS 119, DE 3 DE SETEMBRO DE 2012, onde já consta uma tabela enquadrando a posição 1905.90.90 como sendo salgadinhos sujeitos à ST e assim traz em seu Anexo Único:

**IV - SNACKS, CEREAIS e CONGÊNERES**

ITEM	DESCRÍÇÃO	NCM/SH
4.1	<i>Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou torrefação</i>	1904.10.00 1904.90.00
4.2	<i>Salgadinhos diversos</i>	1905.90.90
4.3	<i>Batata frita, inhame e mandioca fritos</i>	2005.20.00 2005.9
4.4	<i>amendoim e castanhas tipo aperitivo, em embalagem de conteúdo inferior ou igual a 1kg</i>	2008.1

Em relação a Infração 02 considera que uma vez que foram mantidas as razões da autuação quanto às pretensas alegações da Autuada no que concerne à não classificação de diversas mercadorias no regime de ST, como já analisado acima, não irão prosperar os argumentos para a não cobrança dos créditos indevidos de tais mercadorias.

Reitera que apenas possui razão a alegação de que na NF 296876, de junho/2009, foi relacionada a mercadoria Creme Dental, como pode ser verificado na fl. 225 do PAF. De maneira idêntica ao que ocorreu com a NF 96792, salienta que o equívoco, em verdade, foi produzido pelo próprio autuado, pois consta dos arquivos do Sintegra entregues por ela a mercadoria Creme Dental como sendo integrante da NF 296876.

Reitera, ainda, que deve ser estornado o valor de R\$ 63,84 lançado no demonstrativo da fl. 43 do PAF, referente ao mês 06/2009, nesta Infração 02.

Ao final, informa que mantém os mesmos valores da informação anterior, fls. 406 e 407.

O autuado recebeu cópia da nova informação fiscal, sendo intimado para se manifestar. Na 3ª manifestação defensiva, fls. 442 a 452, reitera os argumentos anteriores.

Repisa que uma vez verificado que a CFOP constante na nota fiscal emitida pela Empresa distribuidora era o CFOP nº 6102 (que indica a compra das mercadorias junto ao Distribuidor Atacadista), não poderia ser exigido do autuado outro comportamento, senão, aplicar o MVA concernente às operações envolvendo estabelecimentos atacadistas. No caso concreto, este Contribuinte consiste em uma Distribuidora de Alimentos que adquire produtos junto a incontáveis fornecedores, vários deles que nem sequer estão localizados neste Estado. Obviamente, é impossível que este Contribuinte investigue toda a cadeia empresarial de cada um dos seus inúmeros fornecedores, para comprovar se estes são filias ou não. Entende que é muito mais lógico e razoável que tal informação seja prestada pelo próprio fornecedor e é exatamente para isso que serve a CFOP.

Em relação ao enquadramento equivocado no regime de ST, acrescenta que a tabela utilizada pelo autuante, citada na última informação fiscal, por se referir a “Legislação Atual”, não pode ser aplicada ao caso concreto, já que a legislação aplicada à época dos fatos era o RICMS/97 e o seu Anexo 88. Nesse sentido, conforme exaustivamente demonstrado, o artigo 353 do RICMS/97

(dispositivo normativo aplicável à época do fato) somente elenca como mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (e, por conseguinte, alvo do recolhimento de ICMS por antecipação) os chocolates prontos para o consumo, restando inaceitável a aplicação de uma tabela referente à legislação atual para fundamentar uma autuação ocorrida em 2008/2009.

Esclarece que o enquadramento dos produtos adquiridos nos seus respectivos NCMs não depende da sua vontade. Nesse sentido, o enquadramento dos salgadinhos feitos a base de trigo no NCM 1905.90.90, “forçado” ou não, independe da vontade deste Adquirente. Os salgadinhos “Troféu” (feitos a base de trigo) possuem o NCM 1905.90.90. Por sua vez, analisando o rol do artigo 353 do RICMS/97 (dispositivo normativo aplicável à época dos fatos), é possível verificar que os referidos Salgadinhos “Troféu” (NCM 1905.90.90) não estão incluídos no Regime de Substituição Tributária.

Ressalta que o Protocolo ICMS 119 de 2012, colacionado pelo autuante, envolve tão somente os Estados de São Paulo e Santa Catarina, não sendo o Estado da Bahia um dos signatários. Frisa, ainda, que o mencionado Protocolo foi firmado em 2012, enquanto o Auto de Infração ora impugnado trata sobre fatos ocorridos em 2008/2009.

Destaca que tal protocolo milita, inclusive, em favor deste Contribuinte, pois se a fiscalização dos Estados de São Paulo e Santa Catarina entenderam por bem incluir os salgadinhos com NCM 1905.90.90 no regime de Substituição tributária, caberia ao Estado da Bahia, fazer o mesmo, caso assim pretendesse.

Assevera que não foi o que ocorreu no presente caso, em que no período entre 2008/2009 (época em que sucederam os fatos nesta oportunidade apurados), o regramento legal aplicável expressamente excluía do Regime de Substituição Tributária os salgadinhos de NCM 1905.90.90.

Em relação a infração, apenas, reiterou as alegações anteriores.

Na 3<sup>a</sup> informação fiscal, fls. 461, o autuante diz que o autuado não apresentou nenhum fato novo. Reiterou sua informação anterior.

A 2<sup>a</sup> JJF, em 18 de junho de 2013, fl. 465 e 466, após constatar a controvérsia entre os argumentos da defesa e da informação fiscal, deliberou pela conversão do PAF diligência para a ASTEC que fossem tomadas as seguintes providências: a) refazer os levantamentos fiscais, infração 01, aplicando os percentuais da MVA de acordo com o CFOP constantes das notas fiscais; b) excluir da infração 01 os valores relativos aos produtos, apontados pela defesa, cujos as NCM não conste, expressamente, do art. 353, do RICMS/97; c) excluir da infração 02 os valores relativos aos produtos, apontados pela defesa, cujos as NCM não conste, expressamente, do art. 353, do RICMS/97; d) elaborar novo demonstrativo de débitos das infrações. Cumprida a diligência, a INFRAZ DE ORIGEM deverá fornecer cópias ao autuado, mediante recibo, do resultado da diligência e seus anexos, estipulando o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar. Devendo ser concedido novo prazo para o autuante se manifestar. Após o atendimento, retorne-se o PAF para julgamento.

Em cumprimento ao pedido de diligência fiscal, a ASTEC emitiu PARECER Nº 01/2014, fls. 468 a 473, informando, em relação à Infração 01:

- a) Foram aplicados os percentuais da MVA de acordo com o CFOP constantes das notas fiscais, conforme demonstrativo apresentado pelo autuado (fls.703/733);
- b) Foram acrescentados os valores relativos aos produtos apontados pela defesa, haja vista que, constam, expressamente, do art. 353, do RICMS/97;

Elaborou no demonstrativo de débito às folhas 472 e 473, reduzindo o valor da infração para R\$1.086.956,73.

Em relação à Infração 02, informou que nada foi alterado, permanecendo o valor apurado pelo autuante, como demonstrado na Informação Fiscal, haja vista, que as mercadorias são sujeitas à Substituição Tributária.

O contribuinte foi intimado, fl. 762, recebendo cópias da diligência da 2º JJF do CONSEF, fls. 465 e 466, e do parecer da ASTEC e seus anexos, ficando ciente do prazo máximo de 30 dias para apresentar manifestação.

Ao apresentar sua 4ª manifestação defensiva, o autuado, fls. 764 a 779, inicialmente fez um resumo dos fatos, passando em seguida ao mérito das infrações, argumentando, relação aos percentuais de M.V.A., que a auditora fiscal da ASTEC não juntou qualquer comprovação no sentido de ter aplicado de forma correta os valores da MVA, apenas afirmando que assim o fez. Nesse sentido, imperioso que a Auditora Fiscal da ASTEC apresente ao Contribuinte, a comprovação da aplicação dos percentuais devidos de MVA, de acordo com a documentação apresentada por este Autuado, no sentido de comprovar o devido cumprimento da diligencia fiscal determinada pela 2ª JJF do CONSEF.

Reiterou os argumentos de erro de enquadramento no REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, em relação aos produtos “Salgadinhos de Trigo Troféu”, transcrevendo mais uma vez o artigo 353, inciso II, item 29 do RICMS/97; Chocolates, Pirulitos e Balas, também transcrevendo mais uma vez o artigo 353, inciso II, item 8.5, do RICMS/97, asseverando que tem notas com o produto Creme Dental, transcrevendo ainda o item 8.3, do inciso II, do artigo 353, do citado regulamento.

Frisa que em tal situação já foi decidida por este Egrégio Órgão Fiscal – tanto em primeira, como em segunda instância no Acórdão CJF nº 0286/12/12 exarado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, referente ao Auto de Infração nº 149269.0006/11-2: “(...) o pedido autuado é pertinente, pois além de o imposto não ter sido pago por substituição tributária, conforme disposição do art. 353, II, item 8.5, por não ser chocolate pronto para o consumo, a mercadoria constante das notas fiscais citadas não está sujeita à substituição tributária.”

Acrescenta que no mesmo sentido a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual definiu que: “(...) por se tratar de aquisição de chocolate em barra para a manipulação como cobertura na atividade de confeitoraria, doces, e não consumo imediato, ou seja, tais produtos não são chocolates prontos, não estando sujeitos à substituição tributária (...)”

Repisa a alegação de ilegitimidade em relação ao Protocolo ICMS 50/05.

Chama a atenção de que a Auditora Fiscal da ASTEC glosou no mês de julho de 2009, o valor referente à uma suposta NF 43617. Ocorre que, verificando o Anexo 01 do Auto de Infração 269283.0027/12-3 não há nenhuma Nota Fiscal nº 43617 no mês de julho de 2009. Tal NF 43617 não consta no Anexo 01 do Auto de Infração.

Destaca, também, que a Auditora Fiscal glosou no mês de dezembro de 2009, as NF 411990; NF 35501 e NF 412493 todas contendo balas e pirulitos. Ocorre que, analisando o artigo 353, inciso II, do RICMS/97, é possível concluir que bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e drops, não se submetem ao regime de Substituição Tributária desde 01/01/2009. Veja-se:

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

(...)

### **8.3 - revogado**

*Nota: O item 8.3, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 108 (Decreto nº 11289, de 30/10/08. DOE de 31/10/08), efeitos a partir de 01/01/09.*

### **Redação originária, efeitos até 31/12/08:**

*8.3 - bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e drops - NCM 1704.90.10, 1704.90.20 e 1806.90.00.*

### **8.4 - revogado**

*Nota: O item 8.4, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 108 (Decreto nº 11289, de*

30/10/08. DOE de 31/10/08), efeitos a partir de 01/01/09.

**Redação originária, efeitos até 31/12/08:**

"8.4 - **pirulitos** - NCM 1704.90.90;"

Quanto ao resultado da diligencia em relação a infração 02, entende que a ASTEC se recuse a cumprir a diligência fiscal determinada pela 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal da CONSEF, afirmindo, de forma equivocada, que todos os produtos supostamente se sujeitariam ao regime de Substituição Tributária.

Ao final, defende que a diligência determinada pela 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual não restou cumprida de forma correta pela ASTEC, requerendo o seu imediato cumprimento nos moldes do quanto determinado pela 2<sup>a</sup> JJF do CONSEF.

Na 4<sup>a</sup> informação fiscal, fls. 797 a 801, o autuante aduz que mantem os argumentos em relação aos percentuais de MVA's aplicados, não concordando com o critério determinado na diligência.

Em relação ao enquadramento no Regime de Substituição Tributária repisou os argumentos em relação aos produtos Chocolate e "SALGADINHOS TIPO TROFÉU".

Reiterou os argumentos em relação à mercadoria Creme Dental cobrada na NF 96792, tendo excluído da autuação na 1<sup>a</sup> informação fiscal, na infração 01.

Quanto ao segundo item da autuação, infração 02, afirma que a auditora da ASTEC deu parecer concordando com os valores das informações anteriores, haja vista que as mercadorias são sujeitas à substituição tributária, como restou comprovado.

Ao final, reproduz os demonstrativos das infrações 01 e 02 apresentados na 1º informação fiscal.

**VOTO**

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS decorrente de 02 (duas) infrações.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, alegando ilegitimidade passiva, no tocante ao argumento de não observância dos termos do Prot. 50/05, pois, com bem esclareceu o autuante em sua 1<sup>a</sup> informação fiscal, nas entradas de massas, biscoitos, bolachas, wafers etc, provenientes dos estados de PE, PB, RN, AL, PI, SE, e AP, o fornecedor recolheu o imposto ao Estado da Bahia através de GNRE, e os mesmos já foram computados na planilha dos demonstrativos correspondentes, conforme passou a demonstrar às folhas 402 e 403 dos autos.

Devo registrar que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados nas manifestações defensivas, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, "a" e "b", do RPAF/99. Ressalto que foi realizada diligência por Auditor Estranho ao feito, através das ASTEC/CONSEF.

Acerca do pedido de nova diligência formulado pelo sujeito passivo, por entender que a ASTEC não teria cumprido o determinado, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide. A ASTEC atendeu o que lhe foi solicitado.

Superadas as questões preliminares, no mérito na infração 01 é imputando ao sujeito passivo ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$1.194.153,30, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89. Já na infração 02 é imputado ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$82.588,25, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária. Portanto, ambas infrações são relacionadas ao Regime de Substituição Tributárias, razão pela qual serão analisadas conjuntamente.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou que a autuação é improcedente em razão de 03 (três) irregularidades, a saber: 1- a aplicação de percentuais equivocados de Margem de Valor Adicionado (MVA); 2- a não aplicação de disposições expressas constantes em Protocolos Interestaduais que o Estado da Bahia é signatário e 3- o enquadramento equivocado de algumas mercadorias no regime de Substituição Tributária.

No tocante ao argumento de ilegitimidade passiva, falta de observação dos Protocolos 16/85 e 50/05, saliento que o autuante reconheceu o equívoco em relação ao Protocolo 16/85, tendo excluído da autuação os produtos nele indicado. Sobre o Protocolo 50/05 o mesmo já foi analisado no início do presente voto, ao tratar da preliminar de nulidade.

Relativamente aos argumentos defensivos de aplicação de percentuais equivocados de MVA e enquadramento equivocado de algumas mercadorias no Regime de Substituição Tributária, entendo que tais questões já foram superadas, uma vez que o PAF foi convertido em diligência, a qual foi realizada pela ASTEC/CONSEF, ou seja, Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme determinação dessa 2ª JJF, em Pauta Suplementar, reunião realizadas em 18 de junho de 2013, fls. 465 e 466, que, após constatar a controvérsia entre os argumentos da defesa e da informação fiscal, deliberou pela conversão do PAF diligência para a ASTEC que fossem tomadas as seguintes providências: a) refazer os levantamentos fiscais, infração 01, aplicando os percentuais da MVA de acordo com o CFOP constantes das notas fiscais; b) excluir da infração 01 os valores relativos aos produtos, apontados pela defesa, cujos NCM não conste, expressamente, do art. 353, do RICMS/97; c) excluir da infração 02 os valores relativos aos produtos, apontados pela defesa, cujos NCM não conste, expressamente, do art. 353, do RICMS/97; d) elaborar novo demonstrativo de débitos das infrações. Cumprida a diligência, a INFRAZ DE ORIGEM deveria fornecer cópias ao autuado, mediante recibo, do resultado da diligência e seus anexos, estipulando o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar, o que também foi atendido.

Em cumprimento ao pedido de diligência fiscal, a ASTEC emitiu PARECER Nº 01/2014, fls. 468 a 473, informando, em relação à Infração 01:

- a) Foram aplicados os percentuais da MVA de acordo com o CFOP constantes das notas fiscais, conforme demonstrativo apresentado pelo autuado (fls. 703/733);
  - b) Foram acrescentados os valores relativos aos produtos apontados pela defesa, haja vista que, constam, expressamente, do art. 353, do RICMS/97;
- Elaborou no demonstrativo de débito às folhas 472 e 473, reduzindo o valor da infração para R\$1.086.956,73, conforme abaixo:

Data Ocorr.	Valor Débito
31/10/2008	200.164,90
30/11/2008	25.527,18
31/12/2008	536,59
28/02/2009	70.226,65
31/03/2009	27.828,63
30/04/2009	32.681,85
31/05/2009	79.479,54
30/06/2009	55.728,16

31/07/2009	96.300,68
31/08/2009	129.146,71
30/09/2009	141.351,19
31/10/2009	102.787,31
30/11/2009	11.573,76
31/12/2009	113.623,58
<b>TOTAL</b>	<b>1.086.956,73</b>

Em relação à infração 02, consta do Parecer ASTEC que nada foi alterado, permanecendo o valor apurado pelo autuante, como demonstrado na 1ª Informação Fiscal, haja vista, que as mercadorias são sujeitas à Substituição Tributária.

Portanto, o procedimento adotado pela ASTEC foi, exatamente, o determinado pela Junta de Julgamento Fiscal, não podendo ser acolhidos as alegações da defesa e nem da informação fiscal, produzidas após realização da diligência.

Entretanto, em relação a infração 01, o Parecer da ASTEC não pode ser acolhido integralmente, uma vez que acato o argumento defensivo em relação ao mês de julho de 2009, fls. 255 e 256 referente à uma suposta NF 43617, com ICMS devido no valor de R\$85,02, pois não consta do Anexo 01 do Auto de Infração em lide, fl.36. Logo, deve ser deduzido o valor R\$85,02 do apurado pela ASTEC de R\$96.300,68, ficando o ICMS devido de R\$ 96.215,66 relativo ao referido mês.

Igualmente, acato o argumento defensivo em relação ao mês de dezembro de 2009, NF 411990; NF 35501 e NF 412493 todas contendo balas e pirulitos. Ocorre que, analisando o artigo 353, inciso II, do RICMS/97, é possível concluir que bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e drops, não se submetem ao regime de Substituição Tributária desde 01/01/2009, conforme abaixo:

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

(...)

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

(...)

### **8.3 - revogado**

*Nota: O item 8.3, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 108 (Decreto nº 11289, de 30/10/08. DOE de 31/10/08), efeitos a partir de 01/01/09.*

### **Redação originária, efeitos até 31/12/08:**

*8.3 - bombons, **balas**, caramelos, confeitos, pastilhas e drops - NCM 1704.90.10, 1704.90.20 e 1806.90.00.*

### **8.4 - revogado**

*Nota: O item 8.4, do inciso II do caput do art. 353 foi revogado pela Alteração nº 108 (Decreto nº 11289, de 30/10/08. DOE de 31/10/08), efeitos a partir de 01/01/09.*

### **Redação originária, efeitos até 31/12/08:**

*"8.4 - **pirulitos** - NCM 1704.90.90;"*

Diante da análise das informações acima transcritas, infere-se que bombons, balas, caramelos, confeitos, pastilhas e drops, desde 01/01/2009, estão fora do regime de substituição tributária (não configurando hipótese de recolhimento de ICMS por antecipação). Portanto, também deve ser excluído no levantamento revisado pela ASTEC, no mês de dezembro de 2009 os valores de R\$1.332,74, R\$377,52 e R\$190,78, totalizando R\$1.901,04. Assim, fica o ICMS devido de R\$111.722,54, relativo ao referido mês.

Logo, a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$1.084.970,67, conforme abaixo:

Data Ocorr.	ICMS DEVIDO APÓS JULGAMENTO
31/10/2008	200.164,90
30/11/2008	25.527,18
31/12/2008	536,59
28/02/2009	70.226,65
31/03/2009	27.828,63
30/04/2009	32.681,85
31/05/2009	79.479,54
30/06/2009	55.728,16
31/07/2009	96.215,66
31/08/2009	129.146,71
30/09/2009	141.351,19
31/10/2009	102.787,31
30/11/2009	11.573,76
31/12/2009	111.722,54
TOTAL	1.084.970,67

Relativamente ao segundo item do Auto de Infração, acato o resultado da revisão fiscal realizada pelos autuantes, ficando a infração 02 reduzida para o valor de R\$ 82.524,41, cabendo destacar que a diligência realizada pela ASTEC constatou que a revisão realizada pelo autuante na informação fiscal foi correta.

Logo, a infração 02 restou parcialmente caracterizada, nos valores abaixo indicados:

Data Ocorr.	Data Vencto.	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa (%)	Valor Débito
31/10/2008	09/11/2008	59.229,23	17,00	60,00	10.068,97
30/11/2008	09/12/2008	354.879,76	17,00	60,00	60.329,56
31/12/2008	09/01/2009	1.315,35	17,00	60,00	223,61
28/02/2009	09/03/2009	4.124,05	17,00	60,00	701,09
31/03/2009	09/04/2009	17.965,58	17,00	60,00	3.054,15
30/04/2009	09/05/2009	3.891,11	17,00	60,00	661,49
31/05/2009	09/06/2009	2.978,23	17,00	60,00	506,30
30/06/2009	09/07/2009	483,53	17,00	60,00	82,20
31/07/2009	09/08/2009	1.632,64	17,00	60,00	277,55
31/08/2009	09/09/2009	5.802,82	17,00	60,00	986,48
30/09/2009	09/10/2009	7.874,23	17,00	60,00	1.338,62
31/10/2009	09/11/2009	10.415,64	17,00	60,00	1.770,66
30/11/2009	09/12/2009	8.172,29	17,00	60,00	1.389,29
31/12/2009	09/01/2010	6.673,17	17,00	60,00	1.134,44
				Total:	82.524,41

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	ICMS DEVIDO V. HISTÓRICO
1	PROCEDENTE EM PARTE	1.084.970,67
2	PROCEDENTE EM PARTE	82.524,41
TOTAL		1.167.495,08

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269283.0027/12-3, lavrado

contra **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS SALVADOR NEWS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.167.495,08**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “d” e VII, “a”, 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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de março de 2015.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA – JULGADOR