

**A. I. Nº** - 207351.0101/15-8  
**AUTUADO** - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - JUAREZ ALVES DE NOVAES  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/03/2016

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

### ACÓRDÃO JJF Nº 0040-01/16

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. DIVERSAS MERCADORIAS. O autuado junta comprovantes do recolhimento do ICMS-ST, através de GNRE - Guia Nacional de recolhimento de Tributos Estaduais, que não foram considerados pela fiscalização, quando do lançamento de ofício. Infração descaracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO INDEVIDO. **a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DE ICMS. Infração reconhecida. **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM PAGAMENTO ANTECIPADO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O autuado logra provar as mercadorias não sujeitas ao regime da Substituição Tributária. O crédito fiscal pode ser mantido e os valores excluídos da exigência. Infração subsistente em parte. **c)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COMTEMPLADAS COM BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADA POR CONVÊNIO OU PROTOCOLO. A fiscalização relacionou operações de entradas de leite líquido oriundo de estabelecimento, situado no Estado de Minas Gerais para serem comercializadas, nesse Estado da Bahia, tomando como base, equivocadamente, o Decreto Estadual nº 14.213/12, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo (LC 24/75), mas que não prevê as operações com leite longa vida, objeto da redução de base de cálculo, na operações internas. Infração Nula por cerceamento do direito de defesa. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. OPERAÇÕES DE VENDAS REGULARMENTE ESCRITURADA. SAÍDAS ATRAVÉS ECF. Infração reconhecida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** BENS DE CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento é devido o ICMS DIFAL. Infração reconhecida. **b)** ATIVO IMOBILIZADO. Aplicadas as disposições do Convênio ICMS 52/1991, não ocorreria o ICMS diferença de alíquotas a recolher. No entanto, mesmo para os produtos exemplificados - condensadores para máquinas a vapor (8404.20.00); Trocadores de calor tubulares de grafite (NCM 8419.50.22) e empilhadeira mecânica (NCM 8427.90.00) ou transformador da posição 8504, que estariam sujeitos aos benefícios da redução da base de calculo, o

contribuinte não faz prova de que foram esses, efetivamente, os produtos adquiridos, limitando-se tão somente a afirmar que tais produtos, em face da redução da base de cálculo, não ocorreria o ICMS diferencial de alíquotas. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas, rejeitado o pedido de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/03/2015, exige ICMS no valor de R\$160.833,81 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, conforme demonstrado no ANEXO 07\_01\_02. Valor R\$32.617,32. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, conforme demonstrado no ANEXO 01\_02\_03. Valor R\$5.552,19. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, conforme ANEXO 01\_02\_06. Valor R\$8.522,41. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 4 - O Contribuinte utilizou indevidamente créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75, sendo mercadorias oriundas do estado de Minas Gerais, cujas saídas naquele estado se deram com redução de base de cálculo na forma do Decreto nº 14.213/12. Conforme elencado no ANEXO 01\_02\_96. Valor R\$8.044,92. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 5 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, sendo saídas através de ECF com carga tributária inferior, conforme demonstrado no ANEXO\_03\_02\_02. Valor R\$2.634,56. Multa 60%.

INFRAÇÃO 6 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrado no ANEXO 06\_02\_01. Valor R\$5.775,20. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 7 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. ANEXO 06\_01\_01. Valor R\$97.687,21. Multa de 60%.

Na peça defensiva apresentada pelos advogados do autuado, fls. 58/92, com Procuração de fls. 94/96, alega, inicialmente, a sua tempestividade e descreve as imputações. Diz que reconheceu e efetuou pagamento integral referente as infrações 2, 5, 6 e parcial, a infração 3.

Aduz que a infração 1 é improcedente. Explica que nos meses autuados, o fiscal não considerou a totalidade dos pagamentos efetuados, sejam aqueles feitos antecipadamente, quando da entrada no Estado, ou sejam aqueles realizados na origem da operação pelos seus fornecedores, em substituição tributária, conforme exemplifica com o período de 07/2013, para o qual o Autuante apresentou a seguinte situação:

ICMSST	ICMS Recolhido	ICMS a Recolher
R\$ 35.249,32	R\$ 25.367,34	R\$ 9.881,98

Esclarece que o equívoco cometido pelo fiscal foi desconsiderar parte dos recolhimentos efetuados antecipadamente, os quais totalizam o montante de R\$ 26.054,02 (e não apenas R\$ 25.367,34, como apontado pela fiscalização), bem como os pagamentos feitos por substituição tributária realizados pela Inscrição Estadual ST nº 83.815.537. Assim, verifica-se que o ICMS das operações autuadas foi pago em montante muito superior ao considerado pelo Fiscal Autuante, conforme o quadro comparativo abaixo:

<i>ICMS antecipado</i>	R\$ 26.054,02
<i>ICMS fonte (IE ST 83.815.537)</i>	R\$ 22.452,70
<b>TOTAL</b>	R\$ 48.506,72

Diz que o mesmo equívoco ocorreu nos demais períodos, tanto que para 11/2013, a fiscalização desconsiderou a imensa maioria dos recolhimentos efetuados, ao apontar ICMS recolhido de apenas R\$ 560,89, quando, em realidade, foi recolhido antecipadamente o total de R\$ 2.623,91. Observa que a desconsideração, nesse caso, foi de quase 80% dos valores pagos.

Pontua que, assim, cai por terra o argumento fiscal para a lavratura do Auto de Infração em questão, já que houve um levantamento apenas parcial dos recolhimentos efetuados. Pede a improcedência da autuação.

Alega também a improcedência da infração 3, em relação à legitimidade do crédito para produtos não sujeitos à substituição tributária. Explica que a partir da análise da sua escritura fiscal, o autuante realizou o levantamento das entradas de mercadorias, no período de julho a dezembro de 2013, tendo verificado que, para alguns casos, supostamente houve creditamento indevido em razão dos itens estarem sujeitos à substituição tributária.

Salienta que durante o procedimento realizado, o Fiscal Autuante incluiu operações de saídas de mercadorias que não estão sujeitas ao referido regime de tributação, pelo que resultou em um lançamento ilíquido e incerto. Pugna pela juntada posterior de documentos fiscais. Procede à análise de alguns produtos:

**PRODUTOS - ESPET CORA FGO TEMP 800G, ESP SBCOXA TEMP CONG 480 GR JUNDIAI E ESP CORACAO TEMP CONG 430 GR JUNDIAI:**

Aduz que o Anexo I do RICMS/BA, no rol de mercadorias sujeitas ao regime de substituição ou antecipação tributária (redação do Decreto nº 12.242/12), no item 35, traz os seguintes produtos:

35	Produtos comestíveis resultantes do abate de aves - 0207 e 0210	Não há	Não há	21,45% (Aliq. 4%) 17,65% (Aliq. 7%) 11,33% (Aliq. 12%)	5%
----	---	--------	--------	--	----

Verificou que as mercadorias que estariam enquadradas nas NCMs 0207 e 0210 mencionadas pela legislação, são as seguintes:

*02.07 Carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 01.05.*

*02.10 Carnes e miudezas, comestíveis, salgadas ou em salmoura, secas ou defumadas; farinhas e pós, comestíveis, de carnes ou de miudezas.*

Esclarece que os produtos autuados (ESPET CORA FGO TEMP 800G, ESP SBCOXA TEMP CONG 480 GR JUNDIAI e ESP CORACAO TEMP CONG 430 GR JUNDIAI), por sua especificidade, não são classificados nos códigos acima, visto que se tratam de verdadeiras preparações temperadas que são enquadradas em outra classificação, NCM 1602:

**16.02 Outras preparações e conservas de carne, miudezas ou de sangue.**

*1602.10.00 -Preparações homogeneizadas*

*1602.20.00 -De fígados de quaisquer animais*

**1602.3 -De aves da posição 01.05:**

*1602.31.00 --De perus ou de perus*

**1602.32 --De galos ou de galinhas**

*1602.32.10 Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 57%, em peso, não cozidas*

*1602.32.20 Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 57%, em peso, cozidas*

*1602.32.30 Com conteúdo de carne ou de miudezas superior ou igual a 25% e inferior a 57%, em peso*

*1602.32.90 Outras*

1602.39.00 --Outras

1602.4 -Da espécie suína:

1602.41.00 --Pernas e respectivos pedaços

1602.42.00 --Pás e respectivos pedaços

1602.49.00 --Outras, incluídas as misturas

1602.90.00 -Outras, incluídas as preparações de sangue de quaisquer animais

Explica que os itens abrangidos pela substituição tributária são apenas os dos tipos frescas, refrigeradas ou congeladas, as quais devem ainda ser tratadas pelo consumidor, o que as diferencia dos produtos autuados, que são preparados com condimentos, especiarias ou temperos e essa é a razão de não estarem classificadas pela NCM 0207 e 0210. Sendo assim, não restam dúvidas de que os produtos comercializados pela empresa são preparações e não carnes/miudezas de aves em seu estado natural, não estando sujeitas à substituição tributária.

#### PRODUTOS - CONFEITO PRATED 72X70G TROPICANA, CONFEITO MISS 72X70G TROPICANA:

Transcreve o texto do item 11 do anexo único do RICMS/BA, ressaltando as mercadorias sujeitas à substituição tributária:

11	Chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitaria, recheados ou não - 1806.3, 1806.9 e 1704.90.1	Não tem	Não tem	61,93% (Aliq. 4%) 56,87% (Aliq. 7%) 48,43% (Aliq. 12%)	40%
----	--	---------	---------	--	-----

Sublinha que o dispositivo é bastante claro, quando quer listar a classificação dos produtos que enquadrou no regime de tributação referido, especificando, inclusive, subclassificações para tão somente as seguintes NCMs 1806.3, 1806.9 e 1704.90.1, conforme abaixo:

**1704.90.10 Chocolate branco**

**1806.3 -Outros, em tabletes, barras e paus**

**1806.90.00 -Outros**

*Ex. 01 - Aachocolatados, assim entendidos os produtos à base de chocolate, em pó ou em grânulos, destinados à mistura com água ou leite.*

Assinala que se o legislador quisesse inserir outras mercadorias, assim o teria feito. Nesse sentido, como a autuação incluiu produtos como CONFEITO PRATED 72X70G TROPICANA e CONFEITO MISS 72X70G TROPICANA, que são classificados pela NCM 1704.90.20 (*Caramelos, confeitos, dropes, pastilhas, e produtos semelhantes*), defende que o Fiscal Autuante extrapolou a previsão normativa contida no RICMS/BA.

Diz que não há como enquadrar referidos produtos como chocolate branco, tabletes/barras/paus, nem muito menos como aachocolatados que são misturados ao leite ou à água, posto serem utilizados para confeitar doces e tortas. Concluiu que não se pode perpetuar o equívoco de vedar a utilização dos créditos fiscais do ICMS, em relação às mercadorias que não se enquadram nos citados regimes especiais, sendo imperioso que o lançamento fiscal seja julgado, nesse ponto, improcedente.

#### PRODUTO: YOKITOS BACON 50 GR:

Pontua que o item 38 do Anexo I do RICMS/BA elenca os salgados industrializados como sujeitos à substituição tributária, descrevendo apenas os produtos com NCM 1904.1, 1904.9, 2005.2, 2008.11 e 2008.19, conforme abaixo:

38	Salgados industrializados: 1904.1, 1904.9; 2005.2; 2008.11 e 2008.19	Não tem	Não tem	79,28% (Aliq. 4%) 73,67% (Aliq. 7%) 64,34% (Aliq. 12%)	55%
----	--	---------	---------	--	-----

Destaca que o produto YOKITOS BACON 50 GR lançado no demonstrativo fiscal possui classificação diversa daquelas indicadas no item acima transscrito, pois não se trata de batatas ou

amendoins, nem tampouco é obtido pelo processo de expansão ou torrefação (utilizados para produção dos cereais e do café, por exemplo), que são as definições das nomenclaturas:

1904.10.00 -Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação  
1904.90.00 -Outros  
2005.20.00 -Batatas  
2008.11.00 -Amendoins  
2008.19.00 --Outros, incluídas as misturas

*Ex 01 - Cozidos (exceto em água e vapor), congelados e sem adição de açúcar ou de outros edulcorantes, excluídas as misturas*

Sustenta que basta olhar a classificação gênero do item 19.04 para confirmar que o produto não se coaduna com a descrição: "19.04 Produtos à base de cereais, obtidos por expansão ou por torrefação (por exemplo, flocos de milho ("corn flakes")); cereais (exceto milho) em grãos ou sob a forma de flocos ou de outros grãos trabalhados (com exceção da farinha, do grumo e da sêmola), pré-cozidos ou preparados de outro modo, não especificados nem compreendidos em outras posições".

Registra que YOKITOS BACON não está sujeito à substituição tributária e deve ser excluído do levantamento, anexando um passo a passo retirado do site do fabricante (DOC 03)

#### PRODUTOS: SACOLA C/ RODA 71CM E COLCHONETE ADVENTURE:

Diz que outro equívoco cometido pelo Fisco foi considerar como integrante do sistema especial de tributação produtos enquadrados na NCM 4202 que não estão relacionados no Anexo I do RICMS/BA, conforme descrito abaixo:

42.02 Baús para viagem, malas e maletas, incluídas as de toucador e as maletas e pastas de documentos e para estudantes, os estojos para óculos, binóculos, máquinas fotográficas e de filmar, instrumentos musicais, ou armas e artefatos semelhantes; sacos de viagem, sacos isolantes para gêneros alimentícios e bebidas, bolsas de toucador, mochilas, bolsas, sacolas, carteiras, porta-moedas, porta-cartões, cigarreiras, tabaqueiras, estojos para ferramentas, bolsas e sacos para artigos esportivos, estojos para frascos ou garrafas, estojos para jóias, caixas para pó-de-arroz, estojos para ourivesaria e artefatos semelhantes, de couro natural ou reconstituído, de folhas de plásticos, de matérias têxteis, de fibra vulcanizada ou de cartão, ou recobertos, no todo ou na maior parte, dessas mesmas matérias ou de papel.

Destaca que as mercadorias SACOLA C/ RODA 71CM e COLCHONETE ADVENTURE não estão abrangidas por este código, quando se analise a descrição e a NCM dos produtos sujeitos à Substituição Tributária, conforme abaixo:

15	Colchoaria				
15.1	Colchões – 9404.2	Prot. ICMS 190/09 – AP, BA, ES, GO, MG, MS, MT, PB, PR, RJ, SE, SC e RS Prot. ICMS 26/11 BA e SP	104,57% (Aliq. 4%) 98,18% (Aliq. 7%) 87,52% (Aliq. 12%)	104,57% (Aliq. 4%) 98,18% (Aliq. 7%) 87,52% (Aliq. 12%)	76,87 %
27.5	Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes - 4202.1 e 4202.9	Prot. ICMS 109/09 – BA e SP Prot. ICMS 28/10 – BA e MG	86,11% (Aliq. 4%) 80,30% (Aliq. 7%): 70,60% (Aliq. 12%):	86,11% (Aliq. 4%) 80,30% (Aliq. 7%): 70,60% (Aliq. 12%):	60,91%
27.42	Estojo escolar; estojo para objetos de escrita –3926.1; 4420.9; 4202.3	Prot. ICMS 109/09 – BA e SP Prot. ICMS 28/10 – BA e MG	94,11% (Aliq. 4%) 88,04% (Aliq. 7%)	94,11% (Aliq. 4%) 88,04% (Aliq. 7%) 77,93% (Aliq.12%)	67,82%

Explica que o COLCHONETE ADVENTURE listado pelo autuado, pela própria descrição, não é um colchão, nem mesmo está classificado na NCM 9404.2. Da mesma forma, o item SACOLA C/ RODA 71CM, ainda que seja enquadrado na NCM 4202, não está sujeito ao regime especial de tributação, já que, por óbvio, não corresponde aos únicos itens dessa NCM elencados pelo RICMS/BA (maletas, pastas, estojo, etc.). Por tais razões, esses produtos devem ser excluídos da autuação, posto que é legítimo o aproveitamento do crédito oriundo das suas aquisições.

Requer a improcedência da infração 4, alegando que não merece prosperar tal exigência, em razão dos argumentos a seguir expostos:

**a. Afronta ao art. 142 do CTN – inversão do ônus da prova – ausência de prova de utilização de incentivo fiscal pelo remetente:**

Explica que não há nos autos qualquer prova ou informação de que o imposto da operação anterior não fora recolhido integralmente ao Estado remetente e de que a parcela do benefício concedido corresponda exatamente à parcela do crédito fiscal autuado.

Disse que partindo tão somente do pressuposto de utilização de benefício em desacordo com a LC 24/75, sem provas, o Fiscal afronta o art. 142 do CTN, uma vez que o dever de provar é do Fisco (artigo 333, I, do CPC). A apuração de dolo, fraude, simulação ou a inobservância da legislação de regência, tem que ser comprovada pelos meios próprios e não simplesmente presumir.

Discorre que é esse o entendimento da jurisprudência e da doutrina: “*A prova, no caso, deve ser produzida por quem alegou a infração, prova positiva, eis que a ninguém é lícito exigir-se fazer prova negativa.*” (TRF da 2ª Região, AC nº 368-6-RJ, Relator Juiz Frederico Gueiros, DJ 14/07/94, p. 37.777). Cita afirmação do Professor Paulo Celso B. Bonilha (in “Da prova no Processo Tributário”, Ed. Dialética, 1997, p. 76) e lição do Prof. Ives Gandra da Silva Martins (in “Direito Econômico e Empresarial”, ed. 1986, pág. 97/98).

Insiste que o presente Auto de Infração foi lavrado sem provas, já que não se comprova que a saída dos referidos produtos foi com benefício fiscal, prejudicando a ampla defesa a que tem direito. Cita o entendimento, v.g., do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (AA SF 008.03221/00-2 TATE 00.296/01-5. CESAR ROMERO DE O. RODRIGUES. CPF: 122.934.584-15. ADV: JOÃO BATISTA DE MOURA. OAB/PE 8874. ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0066/2001(12); AI SF 005.02079/95-9 TATE 11.843/95-0. SENO – SERVIÇOS DE ENGENHARIA DO NE LTDA. CACEPE: 18.1.001.0059466-6. ACÓRDÃO 4ª TJ Nº 0070/2001(12)).

Argúi que o lançamento deve ser nulo porque não oferece liquidez, nem segurança jurídica, além de restringir o contraditório e a ampla defesa, nos termos do art. 5º, inciso LV, da CF/88, segundo o qual “*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*”.

**b. Do direito ao crédito fiscal:**

Reproduz o art. 155, II, e §2º, inciso I, da Constituição Federal, c/c art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, bem como com os artigos 28 e 29 da Lei Estadual nº 7014 de 04/12/1996. Assinala que pelo princípio da não-cumulatividade, delimitado na CF/88, na LC 87/96 e na Lei Estadual da Bahia nº 7014/96, é permitido o crédito do ICMS cobrado na etapa anterior. E a cobrança do imposto se faz quando do destaque do imposto na nota fiscal ou no momento do cálculo do imposto para fins de substituição tributária. O imposto creditado deve corresponder ao imposto cobrado em honra ao princípio da não-cumulatividade.

Acrescenta que não se tem dúvidas de que na qualidade de contribuinte de fato, nas aquisições, o comprador/adquirente suporta todo custo da oneração tributária, sendo cobrado o montante integral do ICMS destacado na Nota Fiscal.

Reitera que se o Estado de origem concedeu benefício fiscal não recepcionado pelo Estado de destino, é questão deve ser ser tratada diretamente entre os Estados que concedeu e que vetou o benefício em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e jamais com a impugnante, penalizando-a *contra legis*. Transcreve entendimento do Prof. Geraldo Ataliba (Ataliba, Geraldo. Estudos e Pareceres de Direito Tributário. Ed. Revista dos Tribunais, 1980, p. 110), sobre o tema, concluindo que a Fazenda Pública tem o dever constitucional de reconhecer tal crédito.

Esclarece que não lhe cabe ser cobrada de imposto que não foi recolhido para o Estado da Bahia, mas sim para o Estado de Minas Gerais; a Constituição fixa, como requisito para o crédito, a cobrança do imposto. E, se o crédito foi cobrado, não restam pendências sobre o direito ao crédito fiscal, fato que impõe a improcedência do lançamento tributário.

**c. Do Decreto nº 14.213/2012 que extrapola os limites da lei - Afronta ao art. 99 do CTN:**

Alega que pelo art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal de 1988: “(...) *Cabe à lei complementar: (...) c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*”. Destaca que a LC nº 87/96 foi editada para disciplinar o regime de compensação (art. 20) e que a Constituição Federal de 1988 prevê as hipóteses de vedação ao crédito fiscal, nos casos de isenção e não-tributação (art. 155, § 2º, inciso II da CF/88). A LC 87/96 disciplina também as hipóteses de vedação ao crédito (art. 20, parágrafos §§ 1º e 3º. c/c art. 33, sendo que em nenhuma dessas hipóteses, estão os casos previstos no Decreto nº 14.213 de 22/11/2012.

Diz que a Lei nº 7.014/96, que disciplina o ICMS no Estado da Bahia, repetiu a regra da LC nº 87/96. Mas o Executivo Estadual, extrapolando a sua competência, previu casos de vedação parcial à utilização de crédito fiscal do ICMS, à revelia da lei. Explica que Decreto é norma regulamentar que não cria e nem extingue direitos. Transcreve o art. 99 do CTN, destacando que está no alcance dos Decretos, em matéria de regime de compensação do ICMS, em preservação do princípio da não-cumulatividade, restringe aos das leis.

Afirma que não há nenhuma lei prevendo as restrições impostas pelo Decreto nº 14.213 de 22/11/2012, por isso deve ser afastada a aplicação do referido Decreto.

**d. Da usurpação da competência do Senado Federal:**

Registra que o governo da Bahia, ao fixar percentuais diferentes das alíquotas interestaduais para fins de aproveitamento do crédito fiscal, acaba, por via transversa, alterando os valores de tais alíquotas usurpando a competência do Senado Federal prevista no art. 155, II, parágrafo 2º, IV da CF/88 - reproduz o dispositivo.

Lista que as alíquotas interestaduais fixadas pelo Senado Federal são de 7%, nas operações interestaduais entre o Sudeste e Sul em direção ao Nordeste, Norte e Centro-Oeste e de 12%, nas outras operações interestaduais. As alíquotas cobradas correspondem aos valores dos créditos fiscais que podem ser utilizados legalmente.

Completa que, no momento em que o Decreto nº 14.213 de 22/11/2012 limita o crédito fiscal nas operações interestaduais destinadas a Bahia em apenas 3%, é o mesmo que indiretamente impõe uma alíquota interestadual de 3%, atropelando a competência do Senado Federal, prevista no dispositivo acima transcrito, devendo ser afastadas as regras do malsinado Decreto.

**e. Da jurisprudência - garantia do direito ao crédito fiscal do ICMS cobrado:**

Discorre que o Supremo Tribunal Federal-STF já se pronunciou, por seu plenário, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 3.312-3 impetrada pelo governo do Distrito Federal contra o governo do Estado do Mato Grosso por ter este restringido, por Decreto, a utilização de crédito do ICMS por aquisição de mercadorias de fornecedores daquela Unidade da Federação, dentre outras.

Frisa que a motivação da restrição era a concessão de incentivo fiscal sem previsão em Convênio, pelo Estado remetente. Estabelecia o Decreto do Mato Grosso que não seria considerado o crédito do ICMS destacado em nota fiscal que acobertassem a operação de aquisição fora do Estado e que o contribuinte daquele Estado somente poderia creditar-se de valor correspondente à alíquota de 7% do imposto incidente na operação, ao invés da alíquota de 12%, se a mercadoria viesse do Distrito Federal.

Destaca que é a mesma situação que o Executivo da Bahia fez agora por meio do Decreto nº 14.213/12 para as mercadorias vindas de Goiás, Mato Grosso, Paraíba, Espírito Santo e Minas Gerais. Pontua que a Corte Suprema (STF, Pleno, ADIN 3.312-3 MT, Relator Ministro Eros Graus, DJ de 09-03-2007) confirmou o entendimento da inconstitucionalidade da concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, mas preservou o direito do contribuinte de creditar-se integralmente do imposto, com aplicação da alíquota correspondente à operação precedente, concluindo que o entendimento da Suprema

Corte, além de garantir a não-cumulatividade do ICMS, adentra noutro argumento não menos importante que é a tentativa do Executivo matogrossense fixar as alíquotas em operações interestaduais diferentes das efetivamente praticadas.

Reitera que o executivo do Mato Grosso fixou 7% quando a prática noutro Estado era 12% usurpando a competência do Senado Federal (art. 155, incisos IV e V da CF 88). Garante que ficou assentado, de forma taxativa, no caso em concreto, discutido nessa ADIN, que a alíquota aplicada pelo contribuinte seria a de 12% e não a de 7%. Descreve a expressão do relator: “*Ora, o ICMS é um imposto não-cumulativo. Daí porque o contribuinte é titular de direito ao crédito do imposto pago na operação precedente. Esse crédito haveria de ser calculado à alíquota de 7% se a ela efetivamente correspondesse o percentual de tributo incidente sobre essa operação. Ocorre que, no caso, a incidência dá-se pela alíquota de 12%, não pela de 7%, autorizada pelo contribuinte mato-grossense.*”, Diz que tal entendimento não sofreu contestação por nenhum ministro da Suprema Corte. A decisão foi por unanimidade.

Disse que é o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Em julgamento de Recurso Especial ocorrido em 18/05/10 (REsp 1125188/MT), a Primeira Turma do Egrégio STJ decidiu que o fato de o Estado de origem conceder crédito presumido do ICMS não obriga o contribuinte do Estado de destino a reduzir o valor do crédito.

Ressalta o relator, Ministro Benedito Gonçalves, que “*o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem não altera o cálculo do imposto devido, mas, apenas, resulta em recolhimento a menor em face da concessão de crédito presumido*”. Assim, o crédito do contribuinte do Estado de destino deve corresponder ao imposto devido e regularmente calculado, não importando que seja recolhido em valor menor por benevolência do Estado de origem. Ao impor a redução do crédito, o Estado de destino estaria se apropriando do incentivo fiscal, em detrimento do contribuinte, e conspirando contra a autonomia fiscal dos entes confederados, sendo que esse entendimento foi confirmado por unanimidade (AgRg no REsp 1065234/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. DJe 01/07/2010).

Acrescenta que essa é uma guerra fiscal entre unidades da federação. O contribuinte não é ator nessa guerra e não pode ser atingido por ela. O crédito de ICMS a que tem direito deve corresponder ao imposto incidente na operação anterior, o que é diferente do imposto pago na operação anterior, como ficou claro na decisão do STF.

Observa que alíquota de ICMS incidente em operações interestaduais é estabelecida pelo Senado Federal, e não pela Unidade da Federação. Se o governo do Estado de origem renunciou a parte do imposto, isso não é problema do contribuinte, é problema do Sujeito Ativo, que deve recorrer, em se sentindo prejudicado, ao Excelso Pretório.

Ressalta que se o Estado da Bahia quer resolver o problema da guerra fiscal com os Estados citados no Decreto nº 14.213/2012, deveria ingressar uma Ação Declaratória de Inconstitucionalidade para afastar os benefícios fiscais concedidos sem convênio. Mas prefere, erroneamente, penalizar o contribuinte. Transcreve comentário do Professor Fernando Lemme Weiss. Firma que todos esses fundamentos são suficientes para afastar a imposição fiscal.

**f. Da vedação à limitação de tráfego:**

Questiona que ao vedar o crédito, nas operações interestaduais, o Estado da Bahia termina instituindo verdadeira barreira alfandegária, encarecendo, por consequência, os produtos oriundos de outros Estados e reduzindo o preço dos produtos nativos, em desrespeito ao art. 150, V da CF/88, que reproduz.

Cita a lição do Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho (extraído da obra A Constituição na Visão dos Tribunais, Ed. Saraiva, vol. II, pág. 1049).

Discorre sobre o art. 152, da mesma Carta Magna, que que veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, Citando, novamente, a

doutrina dos Professores Pinto Ferreira e Manoel Gonçalves Ferreira Filho.

Conclui que é um equívoco o entendimento defendido na autuação, além de criar mercado fechado, com medida protecionista e montagem de barreira tributária, interfere, de forma desleal, no comércio, impossibilitando o ingresso dos produtos de outros Estados, em face da vedação ao creditamento integral do ICMS cobrado e destacado na Nota Fiscal, em virtude da eventual existência de crédito presumido na saída do Estado fornecedor, autuação que não pode prosperar.

Requer a improcedência da infração 7, alegando que a fiscalização desrespeitou o Convênio ICMS 52/91, internalizado pelo no RICMS/BA através do seu art. 266, I, "a". Reproduz a Cláusula primeira do referido convênio, que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais.

Diz que para os produtos citados no Anexo I do Convênio, a carga tributária efetiva, nas operações interestaduais que tenham origem na Região Sul/Sudeste com destino ao Nordeste, será de 5,14%, enquanto que nas operações internas, será de 8,80%, sendo esta exatamente a situação que ocorre no presente caso concreto.

Afirma que o Convênio ICMS 52/91, em sua Cláusula quinta, expressamente prevê, que o diferencial de alíquota será cobrado pelo Estado de destino mediante a aplicação dos percentuais acima referidos. Tal regra encontra-se repetida no art. 266 do Regulamento do ICMS/BA. Diz que o fiscal, no entanto, não cumpriu com tais determinações, na medida em que, no seu levantamento, não reduziu a base de cálculo e cobrou o diferencial de alíquota convencional (17% (interna) - 7% (interestadual)), pelo que a carga tributária efetiva da operação não foi alcançada pelo benefício previsto pelo Convênio e pelo RICMS/BA, o que não deve prevalecer.

Transcreve o procedimento adotado pelo Autuante para obter o valor devido a título de diferencial de alíquota, retirado da planilha fornecida para embasar a autuação:

CodItem	DescrItem	NCM	VlItem	Aliq Orig	Aliq Intern	Difal (%)	Difal R\$
'1-280000385456'	GRUPO GERADOR	85182990	153.046,41	7	17	10	15.304,64

Reitera que os produtos autuados estão descritos na lista do Anexo I do Convênio ICMS 52/91, elaborando uma correspondência entre os itens listados nos autos e o respectivo Anexo:

Item Auto de Infração	Previsão do Anexo I - Convênio 52/91
1-280000386246' - UNIDADE CONDENSADORA	5.2 - Condensadores para máquinas a vapor
1-280000386250' - UNIDADE EVAPORADORA	15.18 - Evaporadores
1-280000386219' - TRANSFORMADOR	66 - TRANSFORMADORES ELÉTRICOS, CONVERSORES ELÉTRICOS ESTÁTICOS (RETIFICADORES, POR EXEMPLO), BOBINAS DE REATÂNCIA E DE AUTO-INDUÇÃO
1-280000385187' - EMPILHADEIRA	23 - Empilhadeiras mecânicas de volumes, de ação descontínua
1-280000384488' - BALANCA	19 - APARELHOS E INSTRUMENTOS DE PESAGEM, INCLUÍDAS AS BÁSCULAS E BALANÇAS PARA VERIFICAR PEÇAS USINADAS

Pede a improcedência da autuação.

Reclama e discorre sobre a exorbitância da multa de 60% aplicada sobre o valor principal, seja pela a ausência do intuito de fraude, seja porque viola ao princípio do não-confisco (art. 150, IV, CF 88). Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório; a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado não pode confiscar a propriedade dos contribuintes.

Alega ainda agressão ao princípio da proporcionalidade, aduzindo que as multas tributárias devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade, isto é, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa.

Descreve o entendimento, decisões e julgamentos dos Tribunais Superiores.

Requer o reconhecimento da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da exigência fiscal e pede que, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade,

proporcionalidade e do não confisco. Solicita que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN). Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Na informação fiscal, fls. 128/135, o Auditor resume as alegações do autuado em cada infração impugnada. Em relação ao primeiro item, toma o mês de julho de 2013 como exemplo, indicando o método de cálculo usado para apuração da base de cálculo do débito, embora a argumentação do faça referência apenas ao montante do ICMS recolhido considerado pelo fisco.

WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA - 93.209.765/0401-78													ANEXO 07_01_02						
ICMS Antecipado a menor nas entradas por compras de mercadorias enquadradas na ST adquiridas de outras UF's. (Período:06/2010 - 12/2013)													CÁLCULO DO FISCO						
DADOS INFORMADOS NA EFD (REM-Reg de Entradas de Mercadorias)													CÁLCULO DO CONTRIBUINTE						
Dta	NumDoc	Nuf	NCM	Descriçm	UF	Aliq Orig	mva	Quan	Unid	CFOP	VlItem	VlDesc	VlAliqItem	Mes	BCST	ICMS Destacado	ICMSST	ICMS a Recolhido	ICMS a Recolher
12/07/2013	224096	1	9012100	CAFE ALMOF MARATA 20X 250G	SE	0,12	0,1	480	CX	2403	21.288,00	-	21.288,00	7	23.416,80	2.554,56	1.426,30		
12/07/2013	224096	2	9012100	CAFE VP MARATA 20X 250G	SE	0,12	0,1	370	CX	2403	17.094,00	-	17.094,00	7	18.803,40	2.051,28	1.145,30		
12/07/2013	224183	1	9012100	CAFE ALMOF MARATA 50X 100G	SE	0,12	0,1	10	CX	2403	443,50	-	443,50	7	487,85	53,22	29,71		
12/07/2013	224183	2	9012100	CAFE ALMOF MARATA 20X 250G	SE	0,12	0,1	20	CX	2403	887,00	-	887,00	7	975,70	106,44	59,43		
12/07/2013	224183	3	9012100	CAFE VP MARATA 20X 250G	SE	0,12	0,1	50	CX	2403	2.310,00	-	2.310,00	7	2.541,00	277,20	154,77		
12/07/2013	523309	1	19052090	BOL REC CHOC 20X280G BAUDU	PE	0,12	Prot 50/05	5	CX	2409	364,90	-	364,90	7	-	43,79	-		
12/07/2013	523309	2	19053100	BISC RECHEADINHO BRIG 40X130	PE	0,12	Prot 50/05	11	CX	2409	479,38	-	479,38	7	-	57,53	-		
12/07/2013	523309	3	19053100	BISC CHAMP 30X150G BAUDUC	PE	0,12	Prot 50/05	10	CX	2409	773,20	-	773,20	7	-	92,78	-		
16/07/2013	525899	2	17049010	BBOM OURO BC LACTA 1KG	PE	0,12	0,4	50	CX	2409	905,00	-	905,00	7	1.267,00	108,60	106,79		
27/07/2013	529636	3	73231000	LA ACO BOMBRIL 14X8 UN	PE	0,12		960	CX	2409	13.660,80	-	13.660,80	7	13.660,80	1.639,30	683,04		
														7 Total	65.284,07	35.249,32	25.367,34	9.881,98	

Chave 1  
dados básicos da NF-e

Chave 2  
cálculos do Fisco

Observa que o mecanismo de cálculo é claro; diz que o autuado é conhecedor da forma de apuração com a indicação da data, a NF-e, o produto e a mecânica dos cálculos. Os valores recolhidos foram colhidas no sistema de arrecadação da SEFAZ (fls. 46 a 48). Diz que o autuado deve apresentar comprovantes dos pagamentos, eventualmente não considerados pelo Fisco, para que sejam efetuadas as alterações devidas.

Quanto às alegações de improcedência parcial da infração 3, disse que elencou, para facilitar o entendimento, demonstrativo da infração com as mercadorias questionadas na defesa.

Analisa cada um item, considerando suas peculiaridades e características com base na descrição e no enquadramento da NCM, a fim de evidenciar os respectivos enquadramento:

- ESPET CORA FGO TEMP 800G, ESP SBCOXA TEMP CONG 480 GR JUNDIAI e ESP CORACAO TEMP CONG 430 GR JUNDIAI (na NF-e). Diz que os produtos encontram-se elencados com a NCM 02071300 e 02071400 (item 35 do anexo I). Explica que a descrição constante no referido anexo: *“Produtos comestíveis resultantes do abate de aves”* é totalmente compatível com a descrição da NF - e. Infração que se enquadra no art. 289, III do RICMS/BA.
- CONFEITO PRATED 72X70G TROPICANA, CONFEITO MISS 72X70G TROPICANA (na NF-e). Item do NCM 17019100, contemplado no item 1 do ANEXO I. o que coloca o item na substituição tributária. Destaca que a descrição constante no referido ANEXO I “Açúcar de cana” não é aderente à descrição da NF-e, pois ao consultar o mesmo anexo, no item 11, encontrou *“outras preparações de confeitoria”*, que é aderente a *“confeitos”* na NF-e, nesse caso, a NCM não é aderente à NF-e e, diante do conflito, exclui o item. Mostra o valor a ser expurgado. R\$56,30 = (28,15 + 28,15), no mês 07/2013.
- YOKITOS BACON 50 GR (na NF-e). Item com NCM 1904.1000, contemplada no item 38 do ANEXO I. Registra que a descrição constante no referido anexo, “Salgados industrializados”, é totalmente aderente com a descrição da NF-e. Deduz que o produto está na substituição tributária. Diz que aprofundando a análise da NCM 1904, percebeu que a argumentação da defesa (fls. 65/66), corrobora o acerto do procedimento fiscal. Descreve a composição de “ingredientes” do produto em referência, ficando claro que o produto não é feito de *“milho em*

"grãos", na verdade há referência a "*amido de milho*" que compõe o produto junto com uma variedade enorme de outros componentes. Conclui que a alegada exceção que excluiria o produto do enquadramento da substituição tributária é totalmente equivocada.

- SACOLA C/ RODA 71CM e COLCHONETE ADVENTURE (na NF-e). Item de NCM 42021220 e previsto no item 27.5 do ANEXO I. Aduz que a descrição constante no referido ANEXO I "Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes" é também totalmente aderente a descrição da NF-e. Define que a palavra "semelhante" em conjunto com a NCM coloca o produto na substituição tributária.
- COLCHONETE ADVENTURE (na NF-e). Salienta que a alegação defensiva de que "colchonete" não é "colchão" é falaciosa. Colchonete é espécie do gênero, é apenas um colchão mais fino que o colchão comum, mas ainda assim é um colchão.

Assim, esta infração fica subsistência parcialmente, no valor de R\$8.466,11.

Diz que autuado alega a improcedência da infração 4, centrando sua defesa na suposta ilegalidade do Decreto nº 14.213/12-BA. Informa, em contrário, que não há argumentação contrária aos mecanismos de cálculos apurados pelo fisco, uma vez que o próprio art. 167 do RPAF BA, exclui da competência dos órgãos julgadores questões ligadas a inconstitucionalidade e o art. 113 do mesmo decreto faz referência ao controle da legalidade.

Assevera que a alegação da defesa, na infração 7, é que o preposto fiscal não observou o Convênio ICMS 52/91. Diz, no entanto, que se trata de equívoco defensivo, explicando que as entradas do ativos para as quais foram cobradas diferencial de alíquota, conforme anexos, fls. 39 a 45, referem-se a produtos de NCMs 85182900 e 11081400, cujas características são típicas de instalações comerciais e não de equipamentos industriais destinados a produção.

Diz que a cláusula primeira remete ao Anexo I do mesmo convênio. Na análise dos itens comparando a descrição e a NCM, constante na NF-e de entradas, conforme relacionado no demonstrativo fiscal (fls. 39 a 45), com a descrição e a NCM constante no Anexo I do Convênio ICMS 52/91, afirma que não encontrou nenhuma correspondência. Tais produtos não constam no Anexo I do Convênio ICMS 52/91 e, portanto, fora do escopo de redução da base de cálculo.

Conclui dizendo que aguarda a apresentação de documentos comprobatórios de recolhimento de antecipação tributária total (infração 1), para proceder as alterações se procedentes, e efetuar novo demonstrativo de débito.

Às fls. 139/140, consta petição do contribuinte, requerendo a juntada dos respectivos comprovantes em relação à infração 1). Diz que cai por terra o argumento base dessa infração, já que não foram levados em consideração, a totalidade dos pagamentos realizados e a presente autuação deve ser julgada improcedente, neste ponto. Consta extratos de pagamentos de tributos do banco Bradesco, fls. 141/159 e demonstrativo de Apuração do ICMS ST por produto da empresa Wal-Mart Brasil (fls.160/179).

O autuado volta a manifestar-se, fls. 184/194, reiterando suas razões;

Com relação à infração 1, diz que juntou comprovantes efetuados. Requer sua improcedência.

Insiste na argumento de inclusão no levantamento fiscal de mercadorias que não estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Na Informação Fiscal, queixa-se que o autuante excluiu apenas a cobrança relativa aos itens CONFEITO PRATED 72X70G TROPICANA e CONFEITO MISS 72X70G TROPICANA. Diz que ainda ha de ser reconhecida a improcedência da exigência, em relação aos seguintes itens:

Com relação ao produto: ESPET CORA FGO TEMP 800G, ESP SBCOXA TEMP CONG 480 GR JUNDIAI E ESP CORACAO TEMP CONG 430 GR JUNDIAI - Explica os produtos identificados no item 35 do Anexo I, RICMS BA. Argui que os produtos descritos no demonstrativo fiscal não são classificados nos códigos acima, visto que se tratam de preparações temperadas, enquadradas na NMC 1602.

Explica que os itens abrangidos pela substituição tributária são apenas os do tipo frescas, refrigeradas ou congeladas, as quais devem ainda ser tratadas pelo consumidor, o que as diferencia dos produtos autuados, que são preparados com condimentos, especiarias ou temperos, por isso sua classificação pela NCM 0207 e 0210.

Diz ainda que o art. 289, III do RICMS BA, teve sua redação dada pelo Decreto nº 14.812/13, efeitos a partir de 01.12.2013 e não abarca as operações em 07/2013.

Com relação ao produto: YOKITOS BACON 50 GR, explica que os salgados industrializados (item 38) elenca apenas os produtos que tenham NCM 1904.1, 1904.2, 2005.2, 2008.11 e 2008.19 e o produto em questão possui classificação distinta, posto não corresponder a batatas ou amendoins, nem tampouco pode ser obtido pelo processo de expansão ou torrefação (utilizados para a produção de cereais e do café, por exemplo).

Sublinha a classificação do item 19.04, aduzindo que o produto, ora analisado, não se coaduna com a descrição. Explica que o salgadinho é feito à base de milho, cereal expressamente excluído da classificação acima.

Reafirma que não adianta a fiscalização insistir que “*fica claro que o produto não é feito de milho em grãos, na verdade há referência a “amido de milho” que compõe o produto junto com uma variedade enorme de outros componentes*” para querer enquadrar o item na substituição tributária. Destaca que a legislação de regência é clara ao excluir o milho, independente da sua forma de apresentação, seja em grãos ou derivados, como é o caso. Assim, não cabe ao intérprete fazer diferenciação que o legislador não fez.

Com relação ao produto: SACOLA C/ RODA 71CM E COLCHONETE ADVENTURE: Diz que o fiscal considerou no sistema especial de tributação produtos enquadrados no NCM 4202 que não estão na relação do Anexo I. Descreve os itens 15 relativos à colchoaria e itens 27 relativo à maletas e pastas para documentos, aduzindo que nem o colchonete adventure é um colchão nem a sacola com rodas 71 cm., ainda que tenha o NCM 4202, não está sujeita à substituição tributária.

Quanto à infração 4, salienta que o único argumento trazido pelo Fiscal Autuante foi a impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade por parte dos órgãos administrativos. Entretanto, esqueceu o fiscal que não há qualquer informação nos autos de que o imposto da operação anterior não fora recolhido integralmente ao Estado remetente e de que a parcela do benefício concedido corresponda exatamente à parcela do crédito fiscal autuado.

Deste modo, se o Auto de Lançamento foi lavrado sem provas, já que não comprova que a saída dos referidos produtos foi com benefício fiscal, é certo que a impugnante fica extremamente prejudicada na defesa a que tem direito, encontrando-se nulo o lançamento fiscal.

Por outro lado, frisa que ao deixar apreciar a inconstitucionalidade do Decreto nº 14.213/12, que institucionalizou a previsão da glosa dos referidos créditos, sob argumento de vedação legal, ouvida preceito Constitucional inerente à Administração Pública, estampado no 5º, LV, art. 37 da Constituição. Reproduz o dispositivo.

Discorre sobre os princípios constitucionais, que é flagrante a inconstitucionalidade da glosa dos créditos do ICMS baseada no Decreto Estadual nº 14.213/12, não restando ao tribunal administrativo a apreciação da matéria.

Diz que pelo princípio da não cumulatividade é permitido o crédito de ICMS cobrado na etapa anterior, aduzindo que se o Estado de origem concedeu benefício fiscal não recepcionado pelo Estado de destino, é questão a ser tratada diretamente entre os Estados que concedeu e que vetou o benefício em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e jamais com o sujeito autuado, penalizando-o contra *legis*. Nesse sentido, transcreve trecho da ADIN 3.312-3 MT.

Para a infração 7, reproduz os mesmos argumentos e reafirma a improcedência da imputação afirmando que é notório que empiladeiras, balanças, condensadores e transformadores tem sua utilização essencialmente em instalações industriais, razão pela qual são beneficiados com a

redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Pede a desconsideração das Informações Fiscais, reiterando pedidos de nulidade e improcedência do Auto de Infração.

Atravessa nova petição, fl. 198/206, reiterando o reconhecimento integral das infrações 2, 5 e 6, parcialmente, da infração 3, além de juntar respectivos comprovantes de pagamentos.

O autuante, em nova Informação Fiscal (fls. 211/212), resume os valores reclamado, reconhecidos e o contencioso que se instaurou.

Na infração 1, informa que excluídas as notas fiscais acobertadas pelas GNRE,s, a diferença apurada deixa de existir. Admite que considerou, inicialmente, apenas, as receitas de antecipação tributária com o código de receita 1145, não sendo apropriados os recolhimentos feitos através de GNRE,s.

Quanto à infração 3, refuta os argumentos defensivos, mantendo sua posição, traduzida na Informação Fiscal inicial.

Em relação à infração 4, entende que é inócuia a alegação de constitucionalidade do Decreto 14.213/12.

Por fim, na infração 7, computa os mesmos argumentos já expostos. Conclui afirmando ao analisar os itens na descrição e a NCM constante no Anexo I do Convênio ICMS 52/91, não encontra nenhuma correspondência, portanto, fora do escopo de redução da base de cálculo.

Extratos de pagamento do sistema SIGAT relacionados às infrações 2, 3, 5 e 6 (fls. 215/221).

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS consubstanciado na apuração das sete infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão o objeto da apreciação nas linhas procedentes. As infrações 2, 5 e 6, foram quitadas integralmente, estando, pois, devidamente caracterizadas e afastadas da lide.

Inicialmente, não podem ser acolhidas as alegações de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, uma vez que o Auditor Fiscal expôs a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveu as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, das normas, documentos e levantamentos de provas, bem como dos seus dados, além da indicação de supedâneo jurídico. O Auto de Infração está de acordo com os elementos e requisitos constantes do art. 39, RPAF BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), permitindo ao autuado exercer plenamente o seu direito de ampla defesa, o contraditório, interferindo na marcha processual, tantas vezes quantas julgou necessárias, trazendo aos autos as provas de que dispunha ou que entendeu em sustento às suas teses. Não há falar em nulidade da autuação.

Sobre a alegação de exorbitância da multa aplicada, violação ao princípio do não confisco, constato que a sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação tributária, não tendo qualquer relação com boa fé do contribuinte, mas com a realidade dos fatos, tendo em vista as razões retro anunciadas em sua defesa, sobretudo, porque a multa reclamada encontra amparo na Lei nº 7.014, de 04.12.1996. Por óbvio que a multa em questão não subsistirá, caso não haja confirmação das infrações apontadas.

Indefiro a aplicação da interpretação benigna (artigo 112, CTN), regra que deve ser observada na existência da dúvida, do que não trata o presente caso.

Indefiro, igualmente, o pedido de Perícia Técnica ou de diligências para revisão ou perícia nos livros e documentos contábeis e fiscais do autuado, considerando que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF BA.

Na existência de outras provas, em favor das suas teses, deveriam ser juntadas ao presente processo administrativo fiscal, justamente em homenagem à própria verdade material

Ultrapassadas as alegações formais, no mérito, a infração 1 acusa o autuado de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, no valor de R\$32.617,32.

Verifico que o Auditor acostou aos autos para oferecer suporte à exigência, demonstrativo de débito, fls. 09/19, relacionando mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, descrevendo os períodos de aquisição das mercadorias, respectivas notas fiscais, os produto, unidade de origem, quantidades, valores apurados, valores pagos e ainda devidos, enfim, todos os elementos que caracterizam as operações sujeitas aos recolhimentos do ICMS-ST.

Nas razões, o sujeito passivo alegou que o preposto fiscal não considerou a totalidade dos pagamentos efetuados, argüindo que o valor do ICMS recolhido, capturado pelo Fisco, desconsiderou parcela de imposto pago antecipadamente. Somente, após iniciado o contencioso, o autuado apresentou comprovantes dos aludidos recolhimentos.

Tais documentos foram acostados aos autos, às fls. 141/159, comprovando o recolhimento do imposto, realizados de forma antecipada, através de GNRE - Guia Nacional de recolhimento de Tributos Estaduais, que não foram considerados pela fiscalização, quando do lançamento de ofício. O próprio Auditor Fiscal admitiu que considerou, inicialmente, apenas as receitas de antecipação tributária com o código de receita 1145, não sendo apropriados os recolhimentos feitos através de GNRE,s. Informou que, após a exclusão das operações acobertadas pelas GNRE,s, a diferença apurada deixou de existir.

Ante o exposto, constato que o pagamento do ICMS-ST nas operações listadas pela fiscalização, de acordo com o demonstrativo fiscal (fls. 09/19), após a apropriação dos recolhimentos feitos através de GNRE,s, restando insubstancial a autuação. Infração descharacterizada.

Na infração 3, o autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de ICMS-ST, no valor de R\$8.522,41.

Demonstrativo do débito encontra-se acostado aos autos, às fls. 24/27.

A alegação defensiva é que o fiscal incluiu na exigência, operações de saídas de mercadorias que não estão sujeitas ao referido regime de tributação, resultando num lançamento ilíquido e incerto. Admite a procedência parcial da infração, no valor de R\$6.816,50, contestando parte da exigência.

O Auditor Fiscal elabora um demonstrativo com os produtos, cujos créditos questionados , identificando, em sua avaliação, os produtos que deveriam ser excluídos do levantamento fiscal, totalizando R\$1.705,91 (fl.130).

Sabe-se que a correta identificação das mercadorias ou produtos tem sido objeto de muitas discussões tributárias, acirrando os conflitos entre os interesses do contribuinte e do Fisco.

Idealizado o SH - Sistema harmonizado, foram criadas tabelas para uso em todo o mundo, visando identificar e classificar as milhares de mercadorias que existem ou são produzidas.

Cada país ou grupo de países com interesses comerciais entre si adequaram essa tabela às suas necessidades, respeitando o Sistema Harmonizado. Assim, surgiu a NCM -Nomenclatura Comum do MERCOSUL (Mercado Comum do Sul); a NALADI - Nomenclatura Aduaneira da Associação Latino-Americana de Integração; a TEC - Tarifa Externa Comum e a TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. Portanto, a TIPI é baseada no NCM, ou seja, tem a mesma nomenclatura do MERCOSUL, adotado no mercado interno.

Por sua vez, a tabela TIPI tem 15 seções, que se dividem em 97 capítulos. A codificação fiscal das mercadorias tem 8 algarismos, iniciado pelo número designativo do capítulo.

No caso em concreto, durante a Informação Fiscal, o autuante procedeu a exclusão dos itens

Confeito Prated 72X70G Tropicana e Confeito Miss72X70G Tropicana com NCM 17019100, sob a justificativa de que o anexo I do RICMS BA descreve o produto “Açúcar de cana”, não compatível com a descrição da respectiva nota fiscal. Faz a exclusão dos valores correspondentes, no período de julho de 2013, totalizando R\$56,30,

Examinando o aludido demonstrativo fiscal, constato que outros produtos devem também serem excluídos do levantamento fiscal, uma vez que não estão efetivamente incluídos no regime da substituição tributária e os respectivos créditos fiscais podem ser regulamente aproveitado na escrituração fiscal do contribuinte. Vejamos:

Yokitos Bacon 50 gr., por exemplo, tem classificação de NCM 1905.9090, descrito da seguinte forma: *“preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou de leite; produtos de pastelaria - Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes”*. Segundo a Solução de Consulta nº 233, de 31.07.06, dirigida a Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 9a. RF - Aduaneira, trata-se de salgadinho crocante de farinha de trigo, obtidos por processos de expansão controlada, secagem e fritura em óleo vegetal, com adição de aroma, sal, corante e glutamato, apresentados em saquinhos de 50g, denominados comercialmente “Yokitos Bacon”, com NCM 1905.90.90 e não 1904.1000 como identificou o Auditor Fiscal, o produto não está incluído no regime de Substituição Tributária. Devem ser excluídos do levantamento fiscal tais valores: R\$12,50 (julho 2013), R\$7,50 (Setembro 2013) e R\$25,01 (novembro 2013), totalizando R\$45,01.

A classificação do produtos sacola com roda 71 cm, tem sido também objeto de muitas discussões. O Estado da Bahia firmou acordo interestadual como Estado de São Paulo, o Protocolo ICMS 109/09 e com o Estado de Minas Gerais, o Protocolo ICMS 28/10, que dispõem sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria, recepcionado no item 27.5 do Anexo I ao RICMS BA (Decreto 13.780/12), da forma que segue: *“item 27.5 - Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes – 4202.1 e 4202.9”*.

Como se constata das peças presentes nos autos, não está caracterizado o tipo de sacola, que foi objeto da exigência fiscal, descrita apenas como “SACOLA C/ RODA 71CM”; não se encontra devidamente descrita se a operação se refere especificamente ao produto destinado a viagens (que não estaria incluído no regime da substituição tributária), dotados de especificidade diversa das mochilas destinadas a estudantes e ao transporte de materiais escolares (esta, sim, incluída no regime da substituição tributária).

O que tem distinguido uma situação e outra não é a simples nomenclatura da mercadoria, mas a sua finalidade, uma vez que, incluídos nos regime estão os produtos *“maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes”*, classificados nos NCM,s 4202.1 e 4202.9.

A Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta nº 123, de 05 de Setembro de 2012, em relação à classificação de tais mercadorias, entendeu que *“mochilas confeccionadas em tecido poliéster, dotadas de alças na parte traseira para ser pendurada nas costas, com compartimentos fechados com fechos ecler, destinada a acondicionar e transportar vestimentas, calçados, materiais escolares e outros materiais diversos”* estão classificadas na NCM 4202.92.00:

Em outra Solução de Consulta nº 49, de Maio de 2012, tratou especificamente das mochilas destinadas ao transporte e acondicionamento de notebook e foram igualmente classificadas na NCM 4202.92.00, porque poderiam *“transportar e guardar material escolar, documentos de estudantes e/ou de escritório e notebook”*.

Em síntese, para fins de identificação das mercadorias inclusas no regime de substituição tributária, a expressão acrescida à sua designação, que identifica a sua finalidade, deve ser considerada para efeito de delimitação do seu conteúdo e especificidade. Deste modo, por exemplo, os produtos para viagem, como malas, sacolas e mochilas, não estão incluídos no regime de substituição tributária, uma vez que são dotados de uma especificidade diversa

daquela indicada no item 27.5, do Anexo 1, do RICMS BA, que se destinam a guarda ou transporte de material escolar.

*"27.5 Maletas e pastas para documentos e de estudante, e artefatos semelhantes - 4202.1 e 4202.9"*

Portanto, verifica-se que o traço distintivo dos produtos identificados no item 27.5 do Anexo 1 do RICMS BA, com NCM 4202.1 e 4202.9 é que os mesmos se destinam a estudantes ou à guarda e ao transporte de documentos e materiais escolares, para que estejam sujeitos ao recolhimento do ICMS por substituição tributária. No caso em concreto, não restou provado que tais sacolas sejam destinadas ao transporte de materiais escolar, a exigência fiscal não resta caracterizada e o valor créditos podem ser mantidos pelo autuado.

Assim, deve ser excluído da autuação os valores R\$39,90, R\$128,63, R\$176,40, totalizando R\$344,94.

No caso dos espetinhos de frangos e miúdos temperados, anotados no demonstrativo fiscal, a fiscalização entendeu que tais produtos estão alinhados na posição 02.07 da NCM/SH que compreende as *"carnes e miudezas, comestíveis, frescas, refrigeradas ou congeladas, das aves da posição 0105"* e, dessa forma, submetidos ao regime da substituição tributária, admitida pela legislação desse Estado, item "35" do Anexo I do RICMS BA (Decreto 13.780/12), da forma abaixo:

*35 - Produtos comestíveis resultantes do abate de aves - 0207 e 0210*

No entanto, não acato o entendimento fiscal de que os produtos espetinho de coração ou de sobre coxas de frango estejam enquadrados no NCM/SH 0207.13.00 (pedaços e miudezas, fresco ou refrigerados). Não se trata simplesmente de carnes e miudezas comestíveis, fresca, refrigeradas ou congeladas de aves, mas de um produto mais sofisticado, tendo sido colocado num espeto, que foi temperado, acondicionados em embalagens com marca do fabricante, o que difere do produto expressamente contemplado pelo legislador.

Tratando-se os espetos de frango (sobre coxas ou coração) de produtos comestíveis resultante do abate de ave, os produtos comercializados pelo autuado não coincide com a definição constante no item "35" do Anexo I do RICMS BA (Decreto nº 13.780/12).

A carne de Frango Temperado, Recheado, no Espeto ou não, deve ser classificado na NCM 1602.3200. Devido ao processo de beneficiamento, ou seja, a operação que modifica, aperfeiçoa para o consumo ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto, o mesmo não deve ser mais classificado na posição 0207 que contempla as carnes e miudezas de aves, nos estados frescas, refrigeradas ou congeladas. O beneficiamento submetido ao produto, apesar de não alterar a sua natureza, não resultar em um novo produto, provoca modificações no mesmo produto e tal atividade é mesma considerada *"industrialização"*, por força do artigo 4º do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544, de 26.12.02.

Numa situação semelhante (JJF Nº 0290-01/13), constatei que os produtos temperados, marinados, assados são considerados industrializados, pois submetidos, muitas das vezes, a um controle de seleção e classificação das matérias primas, adicionando carnes, condimentos, temperos, antioxidantes, antes de cozinhar ou assar. Conforme o Parecer GECOT DITRI nº 29.206/2012, frango temperado e/ou assado são alimentos cujo preparo culinário possibilita a sua comercialização para consumidor final como refeição, devendo sofrer tributação normal do imposto.

No caso concreto, os espetos de frango (sobre coxas ou de coração), produto temperado, congelado e acondicionado em caixa do fabricante adéqua-se melhor na posição como uma *"preparação de carne"*, decorrente de uma indústria de alimentos, conforme as disposições atinentes à posição 16 da NCM/SH. Mais especificamente, outras preparações de carne de aves da posição 01.05 (NCM 1602.3200). Está nesse sentido a Solução de Consulta da Receita Federal nº 13 de 05 de abril de 2005.

Dessa forma, também para os espetos de frango, não logra êxito a exigência fiscal, devendo ser excluídos do levantamento os valores R\$39,90, R\$128,63, R\$176,40, totalizando R\$344,94.

Com relação ao COLCHONETE ADVENTURE informe o autuante que o produto é uma espécie do gênero, um colchão mais fino, mas colchão. O autuado rebate que o colchonete listado pelo autuado, pela própria descrição, não é um colchão, nem mesmo está classificado na NCM 9404.2 e também não está sujeito ao regime especial de tributação,

Verifico que os produtos classificados no item 15.1 do Anexo I ao RICMS BA (Decreto nº 13.780/12) são os colchões com NCM 9404.2, um outro produto que também demanda alguma discussão. O Auditor Fiscal, no presente PAF, classificou o COLCHONETE ADVENTURE no NCM 9404.2100. Os colchonetes têm sido ainda classificados, ora com a NCM 9404.9000, ora com a NCM 9404.2900.

Nesse sentido, conforme se observa na tabela TIPI - 2012 do Sistema Harmonizado de classificação das mercadorias, o Capítulo 94 da Tabela TIPI, onde se encontra classificado o produto colchão, trata genericamente "*móveis; mobiliário médico-cirúrgico; colchões, almofadas e semelhantes; aparelhos de iluminação não especificados nem compreendidos em outros Capítulos; anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras, luminosos e artigos semelhantes; construções pré-fabricadas*".

As suas notas explicam expressamente que os produtos não compreendidos no capítulo, a exemplo dos colchões, travesseiros e almofadas, infláveis com ar (pneumáticos) ou com água, dos Capítulos 39, 40 ou 63 ou mesmo os móveis, artefatos, aparelhos de iluminação classificados em outras posições.

No capítulo 94, portanto, as posições encontram-se assim descritas:

NCM	DESCRIÇÃO
94.01	Assentos (exceto os da posição 94.02), mesmo transformáveis em camas, e suas partes.
94.02	Mobiliário para medicina, cirurgia, odontologia ou veterinária (por exemplo, mesas de operação, mesas de exames, camas dotadas de mecanismos para usos clínicos, cadeiras de dentista); cadeiras para salões de cabeleireiro e cadeiras semelhantes, com dispositivos de orientação e de elevação; suas partes.
94.03	Outros móveis e suas partes.
94.04	Suportes elásticos para camas (somiês); colchões, edredões, almofadas, pufes, travesseiros e artigos semelhantes, equipados com molas ou garnecidos interiormente de quaisquer matérias, compreendendo esses artigos de borracha ou de plásticos, alveolares, mesmo recobertos.
9404.10.00	-Suportes elásticos para camas (somiês)
9404.2	-Colchões:
9404.21.00	--De borracha alveolar ou de plásticos alveolares, mesmo recobertos
9404.29.00	--De outras matérias
9404.30.00	-Sacos de dormir
9404.90.00	-Outros
94.05	Aparelhos de iluminação (incluídos os projetores) e suas partes, não especificados nem compreendidos em outras posições; anúncios, cartazes ou tabuletas e placas indicadoras luminosas, e artigos semelhantes, contendo uma fonte luminosa fixa permanente, e suas partes não especificadas nem compreendidas em outras posições.
9406.00	Construções pré-fabricadas.

Observo ainda que o Estado da Bahia recepcionou o Acordo previsto no Protocolo ICMS 190/09, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com colchoaria, da forma como segue (Anexo 1, Decreto 13.780/12):

ITEM	CÓDIGO NCM/SH	DESCRIÇÃO MVA (%) ORIGINAL	
15.2	9404.10.00	Suportes para cama (somiês), inclusive "box"	143,06
15.1	9404.2	Colchões	76,87
15.3	9404.90.00	Travesseiros, pillow	83,54
15.4	9404.90.00	Protetores de colchões	83,54

Embora a análise, em última instância, da classificação fiscal seja da Receita Federal do Brasil, faz-se necessário observar que a NCM 9404.2 diz respeito a "colchões", que se divide em colchões de borracha alveolar ou de plásticos alveolares, mesmo recoberto (NCM 9404.2100) e aqueles constituídos de outros materiais (NCM 9404.2900); os colchonetes, produto objeto da presente análise, estão incluídos nesse posição.

Refutado pela defesa de que esteja classificado no código NCM 9404.2, entendo que não deva prosperar tal pretensão, considerando que COLCHONETE seja uma espécie do gênero COLCHÃO, que se diferencia somente pelo porte ou tamanho. Tal assertiva pode ser verificada a partir da construção da própria palavra que designa o produto. O sufixo intensivo "ete", segundo o dicionário Houaiss e Villar (2001), indica diminuição. Os substantivos formados com "ete" designam peças pequenas, de um modo geral, entre outras tantas funções, são sufixos denotadores de intensidade decrescente, tais como se observa nas palavras sofanete (sofá pequeno), sabonete (sabão aromatizado pequeno), lembrete (anotação breve), quitinete (apartamento pequeno conjugado com cozinha). Na Moderna gramática portuguesa, de Bechara (1999: 362), são também sufixos diminutivos "eta" e "eto", que surge em saleta, livreto, etc.

Nesse mesmo sentido, estão os colchonetes. Mesmo sendo utilizados, regra geral, em camping, acampamentos, um colchonete é um colchão. Normalmente, tem menos de 12cm de espessura, fabricado com espuma de baixíssima densidade, mas, ainda assim, um colchão. Tanto é assim que a partir de 2014, no Brasil, passou a ser obrigatório a certificação pelo INMETRO - Instituto Nacional de Metrologia Qualidade e Tecnologia, para todos os colchões de espuma e ortopédicos ou colchonete que possuam o mesmo tipo de revestimento (Portaria nº 386/13).

Aliás, dessa forma interpretou a Divisão de Administração Aduaneira, na Solução de Consulta nº 90, de 25 de outubro de 2013, sobre a classificação no Código TIPI 9404.29.00 para "*colchonete guarnecido interiormente para acampamento e lazer de 190 cm x 60 cm, 2,0 kg, constituído de matérias têxteis (preenchimento e revestimento)*".

Assim também vem decidindo a jurisprudência desse Conselho de Julgamento de Processo Administrativo Fiscal, ao definir que, "*inequivocamente, a posição 94.04.2 em questão inclui todos os tipos de colchões, sem exceção alguma*", extraído do CJF Nº 0247-11/14.

Portanto, nesse item, o direito assiste ao Fisco do Estado da Bahia, devendo ser mantida a exigência relativa ao item colchonete, no total de R\$545,67.

Resumo dos valores e dos produtos que devem ser excluídos do levantamento fiscal

	<b>Yokitos</b>	<b>confeitos</b>	<b>espeto</b>	<b>sacolas</b>	<b>Total</b>
jul/13	12,50	56,30	344,93	714,00	1.127,73
set/13	7,50	0,00	0,00	0,00	7,50
nov/13	25,01	0,00	0,00	0,00	25,01
<b>Total</b>	<b>45,01</b>	<b>56,30</b>	<b>344,93</b>	<b>714,00</b>	<b>1.160,24</b>

Em conclusão, do crédito tributário, inicialmente constituído, nesse item 3, no valor de R\$8.522,41, deve ser excluído, R\$1.160,24, conforme o quadro retro anunciado e a exigência resta parcialmente subsistente, em R\$7.362,17.

A infração 4 acusa o contribuinte da utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS NÃO AUTORIZADO por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar nº 24/75; mercadorias oriundas do Estado de Minas Gerais, cujas saídas se deram com redução de base de cálculo na forma do Decreto nº 14.213/12.

Alega o autuado que a exigência fere ao Princípio da não cumulatividade do ICMS, que os créditos desrespeitam o art. 20, da LC 87/96; que a alíquota interestadual é 7% (Minas Gerais), conforme Resolução nº 22/89 do Senado e que através do Decreto nº 14.213/92, invadindo uma competência que não lhe pertence, o Estado da Bahia pretende apoderar-se do imposto devido à UF de origem. Deduz que tal tema não pode ser tratado em Lei Estadual, por desrespeito à ordem Constitucional.

O Auditor informa que não existe controvérsia em face aos cálculos que apurou; que a defesa centra suas razões na suposta ilegalidade do Decreto nº 14.213/12-BA, mas que o art. 167 do RPAF BA, exclui da competência dos órgãos julgadores questões ligadas a inconstitucionalidades.

Examinando as peças da lide, observo que ampara a exigência, o demonstrativo elaborado pelo Auditor Fiscal (fl. 32), relacionando as operações de entradas de leite líquido oriundo de estabelecimento, situado no Estado de Minas Gerais para serem comercializadas, nesse Estado da Bahia (CFOP 2102). Nele, estão discriminados datas das entradas, número das notas fiscais, valor da operação, alíquota destacada (7%) e a alíquota admitida pelo Fisco (1%) e o valor glosado pelo Estado da Bahia como crédito indevido.

No caso em exame, a fiscalização do Estado da Bahia baseou-se no Decreto Estadual nº 14.213/12, com efeitos a partir de 01.12.2012, que dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24, de 07.01.75.

Disposições no mencionado Decreto nº 14.213/12 alerta que o crédito fiscal do ICMS relativo a tais entradas somente será admitido no percentual efetivamente cobrado no Estado de origem, conforme consta no seu Anexo Único; o disposto se aplica, inclusive, ao cálculo do imposto devido por substituição tributária e antecipação parcial.

Contudo, o aludido decreto não faz referência, em seu Anexo Único, ao produto relacionado pelo autuante (leite líquido integral e desnatado), nem mesmo ao percentual de crédito admitido (1%).

As operações internas com leite de gado tipo longa vida (esterilizado), fabricado neste Estado, em realidade, por disposição do art. 268, XXIX, do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), tem redução da base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento).

Diante do exposto, a infração é nula porque descreve um fato diverso, com fundamentação também equivocada, levantamento fiscal e base de cálculo desgarrada da materialidade fática, além de evidente cerceamento do direito de defesa.

Segundo o art. 18 do RPAF BA (Decreto nº 7.629/99) são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa, as decisões não fundamentadas e o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração. Nulo, portanto, o item 4.

Na infração 7 a exigência recai na falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor total de R\$97.687,21.

O sujeito passivo alega que a exigência é improcedente, considerando que a fiscalização não reduziu a base de cálculo, desrespeitando o Convênio ICMS 52/91 (art. 266, I, "a", RICMS BA), uma vez que a carga tributária efetiva, nas operações interestaduais presentes nos autos, deverá ser de 5,14% (nas operações internas, 8,80%). Elabora um demonstrativo com a correspondência entre os produtos do Anexo I do Convênio ICMS 52/91 e os itens listados nos autos.

Contesta o autuante, argumentando que as entradas de ativo para os quais foram cobrados a diferença de alíquotas referem-se aos produtos de NCM 8518900 e 11081400 típicas de instalações comerciais e não de equipamentos industriais destinados à produção, que não constam do anexo I do Convênio ICMS 52/91.

No demonstrativo de débito, acostado aos autos, fls. 39/45, que instrue a exigência, encontram-se relacionados equipamentos, aparelhos que foram adquiridos de outros estados da federação, operações que devem sujeitar-se à incidência do ICMS diferencial de alíquotas.

A diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como ICMS DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou para compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente. Desse modo, trata-se de uma regra de tributação em que o destinatário apura em benefício de seu Estado o ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interestadual e a interna, quando das aquisições de mercadorias, bens ou serviços oriundos de outros Estados e destinados ao seu uso, consumo,

integração ao Ativo Permanente ou que não estejam vinculados a uma saída subsequente tributada.

Convém mencionar que a tributação do Diferencial de Alíquota está tipificado na Carta Magna (artigo 155, § 2º, incisos VII e VIII). No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei nº 7.014/96 (art. 2º inciso IV), norma regulamentada pelo Decreto nº 13.780/12 (art.305, §4º, III, "a" do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos. (*In verbis*):

*Art. 305 .....*

*4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

*( ... )*

*III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;*

*b) nas utilizações de serviços de transporte ou de comunicação iniciados em outra unidade da Federação e não vinculados a operações ou prestações subsequentes sujeitas ao imposto;*

Por outro lado, o Convênio ICMS 52/1991 e alterações posteriores, incorporado à legislação do Estado da Bahia, trata do benefício da redução de Base de Cálculo do ICMS incidente sobre as operações realizadas com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como, com máquinas e implementos agrícolas. Referido Convênio ICMS trás, ainda, em seus anexos a lista de produtos, com os respectivos códigos e descrição na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado (NCM/SH), que farão jus ao tratamento tributário diferenciado: a) Anexo I: lista as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais beneficiadas; b) o Anexo II lista as máquinas e implementos agrícolas beneficiados.

Verifico que o demonstrativo elaborado pelo fiscal reproduz a escrituração dos bens adquiridos pelo autuado. Material de consumo, classificados com a NCM 8518.2990 e mesmo a mercadoria classificada na NCM 1108.1400 que corresponde aos "*Produtos da indústria de moagem; malte; amidos e féculas; inulina; glúten de trigo - Amidos e féculas; inulina - Amidos e féculas: - Fécula de mandioca*".

Na primeira posição estão descritas as "*Máquinas, aparelhos e materiais elétricos, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios - Microfones e seus suportes; altofalantes, mesmo montados nos seus receptáculos; fones de ouvido, mesmo combinados com um microfone, e conjuntos ou sortidos constituídos por um microfone e um ou mais altofalantes; amplificadores elétricos de audiofrequência; aparelhos elétricos de amplificação de som - Alto falantes, mesmo montados nos seus receptáculos*".

Fécula de mandioca dispensa qualquer outro comentário, acerca do benefício da redução da base previsto no Convênio ICMS 52/91, que dispõe sobre as operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. As máquinas e aparelhos elétricos, de som, imagem gravação, etc. não podem ser confundidos com as máquinas, equipamentos e implementos agrícolas, constantes dos anexos do aludido Acordo.

A alegação de que alguns poucos equipamentos estariam contemplados no Anexo I do Convênio e que o autuado buscou fazer a correspondência entre tais bens, na forma como descrito na Auditoria do Fisco e no anexo do Convênio, para fins da aplicação da cláusula quinta (na aplicação do DIFAL, o contribuinte do Estado destinatário reduzirá a base de cálculo do imposto de forma que a carga tributária corresponda aos percentuais indicados na cláusula primeira), não logra êxito.

Isto porque, mesmo para os produtos exemplificados - condensadores para máquinas a vapor (8404.20.00); Trocadores de calor tubulares de grafite (NCM 8419.50.22) e empilhadeira mecânica (NCM 8427.90.00) ou transformador da posição 8504, que estão sujeitos aos benefícios da redução da base de cálculo, o contribuinte não faz prova de que foram esses, efetivamente, os produtos

adquiridos, limitando-se tão somente a afirmar que tais produtos, em face da redução da base de cálculo ficariam livres do pagamento do ICMS diferencial de alíquotas.

Com efeito, aplicadas as disposições do Convênio ICMS 52/1991, não teríamos o ICMS diferença de alíquotas. No entanto, a impugnação do sujeito passivo deveria vir acompanhada das provas que comprovassem as suas razões, o que não ocorreu no caso. O autuado não logrou trazer aos autos comprovantes da efetiva classificação das mercadorias, segundo seus argumentos defensivos, considerando que a fiscalização importou os dados que balizaram a autuação, a partir da escrituração do próprio autuado.

Soma-se a isso, o fato de que a infração realmente verificada foi de recolhimento a menor do ICMS diferença de alíquota, uma vez que o contribuinte fez, em vários momentos, o pagamento do imposto, ainda que apenas em parte. Infração caracterizada, no valor total de R\$97.687,21.

Ante o exposto, o presente Auto de Infração resta subsistente em parte, no valor de R\$119.011,33, conforme o quadro abaixo:

ITEM	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	RESULTADO	MULTA
INFRAÇÃO 1	32.517,32	0,00	DESCARACTERIZADA	-----
INFRAÇÃO 2	5.552,19	5.552,19	RECONHECIDA	60%
INFRAÇÃO 3	8.522,41	7.362,17	SUBSISTENTE PARTE	60%
INFRAÇÃO 4	8.044,92	0,00	NULA	-----
INFRAÇÃO 5	2.634,56	2.634,56	RECONHECIDA	60%
INFRAÇÃO 6	5.775,20	5.775,20	RECONHECIDA	60%
INFRAÇÃO 7	97.687,21	97.687,21	CARACTERIZADA	60%
<b>TOTAL</b>	<b>160.733,81</b>	<b>119.011,33</b>		

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207351.0101/15-8, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.011,13**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "f" e VII, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de março de 2016.

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ VICENTE DA COSTA NETO - JULGADOR