

A. I. Nº - 298624.0028/12-6
AUTUADO - JOHN DEERE BRASIL LTDA.
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/10/2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0171-01/16

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NA BAHIA. **a)** RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. Autuado elide a autuação. O próprio autuante que cumpriu a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal reconheceu a improcedência da infração. A redução da base de cálculo prevista pelo Convênio ICMS 52/91 foi aplicada corretamente pelo autuado. Infração insubstancial. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. **b.1)** Autuado reconheceu parcialmente a infração apenas quanto aos itens previstos no Protocolo ICMS 41/08. Alega a inaplicabilidade do Protocolo ICMS 104/09 às operações que realizou objeto da autuação. Efetivamente, o Protocolo ICMS 104/09, trata de operações com *materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno*, portanto, não sendo aplicável às operações realizadas pelo autuado, haja vista que estas dizem respeito à substituição tributária atinente às peças, partes, componentes, acessórios de uso especificamente automotivo, consoante o Protocolo ICMS 41/2008, originariamente indicado no Auto de Infração. Excluídos do levantamento os valores referentes às mercadorias relacionadas ao Protocolo ICMS 104/09. Reduzido o valor do débito. Infração 2 parcialmente subsistente. **b.2)** Autuado reconheceu parcialmente a infração 3. A pequena diferença entre o valor reconhecido pelo autuado e o valor apontado no resultado da diligência, diz respeito a valor que já constava na exigência originária, portanto, não decorreu de inovação, conforme aduzido pelo ilustre Patrono do autuado que se fez presente na sessão de julgamento. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/03/2012, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$2.663.073,41, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de novembro e dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009, janeiro a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de

R\$1.479.946,52, acrescido da multa de de 60%;

2. Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de novembro e dezembro de 2008, janeiro a dezembro de 2009, janeiro a junho de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.157.453,24, acrescido da multa de 60%;
3. Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de junho a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$25.673,65, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.21 a 42). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre a autuação reproduzindo os termos das infrações.

Diz que conforme se verifica a Fiscalização lhe acusa, em linhas gerais, que não recolheu o valor de R\$2.663.073,41 devido a título de ICMS-ST relativo às mercadorias objeto das notas fiscais relacionadas nas 3 (três) planilhas juntadas no Auto de Infração, adquiridas entre 01/11/2008 e 31/12/2010.

Destaca a esse respeito que as três infrações são embasadas única e exclusivamente nas cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41, de 4.4.2008 (“Protocolo ICMS 41/08”) que dispõem sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças. Acrescenta que em nenhum momento a Fiscalização indica quais teriam sido os dispositivos da legislação do Estado da Bahia que teriam sido infringidos.

Salienta que em razão da ausência da descrição clara e precisa dos argumentos que fundamentam as infrações, pode apenas presumir os motivos que levaram a Fiscalização a apontar três infrações distintas na autuação.

Consigna que no caso da infração 1, que se refere ao suposto recolhimento a menos do ICMS-ST, supõe que a Fiscalização teria considerado indevido o uso da redução da base de cálculo do imposto previsto no Convênio ICMS 52, de 30.9.91 (“Convênio ICMS 52/91”). Registra que supõe isso por conta das fls. 7 e 8 do Auto de Infração, as quais se referem à primeira e última página da planilha cujo título é o seguinte: “*Operações com ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (contribuinte aplicou o Convênio 52/91 – destinado a MAQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS – reduzindo indevidamente a base de cálculo)*”; e cuja cópia integral lhe foi encaminhada no CD com arquivos magnéticos apresentado juntamente com o Auto de Infração.

Já no que concerne às infrações 2 e 3, que dizem respeito à suposta falta do recolhimento do ICMS-ST, presume que a Fiscalização houve por bem apontar duas infrações distintas tomando como base o marco temporal de 24/06/2010, quando foi deferido o seu Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia no qual se comprometeu a proceder à retenção do ICMS relativo à substituição tributária nas vendas interestaduais para o Estado da Bahia.

Aduz que essa presunção decorre do fato de a Fiscalização ter juntado à autuação, às fls. 9/12, as primeiras e últimas páginas das planilhas com os seguintes títulos: “*Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Período anterior ao Termo de Acordo deferido em 24/06/2010)*” e “*Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Termo de Acordo cientificado em 24/06/2010 prevê a retenção de ICMS ST sobre todas as vendas de autopeças)*”, cujas cópias integrais de ambas lhe foram encaminhadas por CD com arquivos magnéticos apresentados juntamente com o Auto de Infração.

Afirma que não pode concordar com as exigências fiscais imputadas, na medida em que não apenas a exigência do ICMS-ST, da maneira feita, se configura como ilegal, mas também pelo fato de os autuantes terem desconsiderado por completo a classificação fiscal de parte das mercadorias objeto da autuação, que entenderam estarem sujeitas a sistemática da substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 41/08.

Argui, em caráter preliminar, a nulidade do Auto de Infração, por ausência de descrição dos argumentos que fundamentam as infrações.

Diz que por ser o Auto de Infração peça inaugural de um processo de acusação fiscal administrativa por suposto descumprimento, pelo contribuinte, de determinado dispositivo da legislação vigente, deve apresentar todos os elementos necessários para que o autuado tenha meios de identificar a infração cometida e apresentar a defesa cabível.

Assinala que justamente por esse motivo, o Auto de Infração deve conter a descrição clara e precisa dos fatos geradores do imposto reputado como devido e dos dispositivos legais supostamente infringidos, com expressa referência às operações e documentos que dão suporte fático à conclusão de que aquelas operações efetivamente ocorreram e que comprovem o respectivo valor dessas operações. Diz que sem essas informações, qualquer conclusão da Fiscalização não passa de mera presunção, o que dificulta, inclusive, a própria defesa do contribuinte.

Observa que o artigo 142 do CTN atribui competência privativa à Autoridade Administrativa para a constituição e lançamento de crédito, contudo, muito embora o lançamento seja ato administrativo vinculado, a autoridade fiscal deve demonstrar de forma clara e coerente a ocorrência da situação fática que justifique sua formalização. Caso contrário caracteriza-se como ato arbitrário. Lembra, ainda, que em face do princípio da tipicidade cerrada, o fato gerador do tributo não pode ser presumido, deve ser provado.

Alega que uma leitura superficial do Auto de Infração em questão é suficiente para revelar que a Fiscalização não apresentou qualquer descrição dos motivos que a levaram a entender que o crédito tributário do ICMS-ST seria devido.

Destaca que a Fiscalização não mencionou os motivos pelos quais considerou ter ocorrido a falta do pagamento do ICMS-ST, se restringindo a mencionar nas descrições das infrações que teria ocorrido o pagamento a menos ou a falta de pagamento do imposto. Acrescenta que esta omissão dificulta significativamente a sua possibilidade de defesa, e, por esse motivo, acarreta na nulidade do Auto de Infração, já que implica num cerceamento de defesa e revela que as exigências fiscais feitas são apenas presunções.

Observa, adicionalmente, a inexistência de indicação da base legal estadual das infrações supostamente cometidas, o que revela outra ofensa ao artigo 142 do CTN. Alega que a Fiscalização menciona tão somente as cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41/08 para fundamentar suas acusações, o que revela outra deficiência da autuação em razão da ausência da disposição legal estadual supostamente infringida.

Sustenta que tais fatos denotam a insuficiência da descrição e fundamentação constantes do Auto de Infração, situação que compromete o seu direito de defesa e se confronta diretamente com os artigos 39, inciso III, V e alíneas, e artigo 41 e alíneas do Decreto Estadual nº 7.629/1999, que trata do processo administrativo fiscal e dos requisitos do Auto de Infração.

Alega, ainda, que os valores de ICMS-ST que seriam efetivamente devidos no período de 2008 a 2010 são inferiores aos cobrados, visto que a Fiscalização considerou mercadorias que não constam ou constavam no Protocolo ICMS 41/08 como se sujeitas fossem ao ICMS-ST, o que corrobora a alegação de imprecisão do trabalho que resultou na presente autuação e a afirmação de que o Auto de Infração foi lavrado com base em mera presunção.

Diz que em que pese tais constatações, preferiu a Fiscalização cobrar o tributo supostamente devido, bem como as multas decorrentes das infrações imputadas, baseado em mera presunção, para, após a lavratura de Auto de Infração, lhe transferir o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto no artigo 113, § 1º, do CTN. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Marco Aurélio Greco.

Alega que, além disso, o princípio do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário seriam desprezados, se fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação. Consigna que o Fisco, para poder penalizar o contribuinte, deve se

basear na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade ou não da sua conduta.

Salienta que é princípio basilar de Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Aduz que os meios de prova de que se vale para estabelecer o que é de direito, em um determinado caso controvertido, servem para direcionar a convicção da autoridade, que deve emanar o provimento administrativo de lançamento. Sustenta que, dessa forma, cabia à Fiscalização munir-se das provas necessárias à comprovação dos feitos que lhe permitiriam efetuar as exigências feitas. Neste sentido, invoca e reproduz a jurisprudência dos tribunais, no caso a Ementa do V. Acórdão proferido pela Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça.

Conclui que resta claro que a autuação revela vício que compromete sua validade, prejudicando sobremaneira a sua defesa, garantida pelos princípios do contraditório e a ampla defesa previstos na Constituição Federal, pois o Fisco não demonstrou os motivos pelos quais entende ter ocorrido o pagamento a menor ou a falta de pagamento do imposto, não indicou a legislação estadual supostamente infringida, nem colheu provas necessárias à comprovação dos fatos geradores, baseando-se tão somente em mera presunção, além de haver incorrido em diversas imprecisões na sua elaboração, o que por si só já enseja a nulidade do presente Auto de Infração e, por via de consequência, a total improcedência da presente autuação fiscal.

Prosseguindo, alega a necessidade de identificação específica das mercadorias em lei ordinária para a exigência do ICMS-ST.

Consigna que consoante explicado anteriormente, os autuantes enquadram na sistemática de substituição tributária determinadas operações de remessa de peças, componentes e acessórios de uso automotivo provenientes do Estado de São Paulo, realizadas no período de 01/11/2008 a 31/12/2010.

Observa que referida sistemática é disciplinada pelo Protocolo ICMS 41/08, cujo § 1º, da Cláusula 1, estabelece que estariam sujeitas à substituição tributária as peças, componentes e acessórios de uso automotivo relacionados no Anexo Único do Protocolo.

Afirma que em razão da Fiscalização em nenhum momento citar quais teriam sido os dispositivos da legislação estadual infringidos nas operações, coube-lhe analisar o revogado Decreto nº 6.284, de 14.3.1997, Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (“RICMS/97”), vigente no momento das operações, e o Decreto nº 13.780/12, de 16.3.2012, atual Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (“RICMS/12”) para tentar encontrar os dispositivos da legislação estadual que estabeleceriam o recolhimento do ICMS-ST nas operações realizadas. Registra que da análise de tais dispositivos encontrou menção ao Protocolo ICMS 41/08 apenas no Anexo I do RICMS/12 da seguinte forma:

**“ANEXO I
MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO OU ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ou seja, da análise da legislação estadual, encontrou apenas o item 28, do Anexo I, do RICMS/12, a estabelecer de forma genérica que estariam sujeitas a sistemática da substituição tributária “Peças, componentes, e acessórios para veículos automotores”. Contudo o RICMS/12 foi instituído em momento posterior ao das operações objeto da autuação razão pela qual sequer pode ser aplicado ao caso em questão.

Lembra que o artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/1996 - que disciplina as diretrizes da regra matriz de incidência do ICMS que devem ser seguidas nacionalmente -, impôs ao ente competente para criar o ICMS-ST a necessidade de vir indicada em lei ordinária estadual a mercadoria que comporta tal regime.

Diz que, dessa forma, para a instituição do regime em apreço, infere-se que é indispensável que as respectivas mercadorias e serviços estejam especificados e codificados na lei ordinária estadual. Ou seja, a especificação das mercadorias não pode ser realizada por ato infralegal nem por convênio ou protocolo, mas somente por lei ordinária de cada Estado.

Destaca que prever um certo tipo de mercadoria significa adotar critérios objetivos que conduzam a ele, e só a ele. Para este fim, a previsão deve se dar mediante a especificação das

características objetivas que o identifiquem, não atendendo à exigência da lei complementar meras previsões genéricas de classes de produtos. Frisa que esse posicionamento é respaldado pelo princípio da tipicidade cerrada que rege o Direito Tributário e ao qual está adstrita a atividade arrecadatória exercida pela Administração Pública, segundo o qual a lei deve trazer a completa e exaustiva descrição de todos os elementos componentes do fato gerador necessários à tributação.

Aduz que tal proteção decorre do princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”) e no artigo 97, inciso I, do Código Tributário Nacional (“CTN”), que tem como escopo impor limite à atividade executiva fiscal, dele resultando situação em que o Fisco alcança apenas a alçada estabelecida pelo Poder Legislativo, sendo que qualquer ação fiscal além desse limite é ilícita.

Diz que a própria lei tributária deve ser taxativa, isto é, cerrada, não abrindo espaço para discricionariedade na atuação das autoridades fiscais, que, de forma alguma, podem utilizar-se do recurso da analogia ou da interpretação extensiva para a tributação. Acrescenta que admitir conceitos abrangentes e imprecisos é o mesmo que esvaziar esse preceito e reduzir a garantia do contribuinte nele consagrada. Registra que corroborando esse entendimento, o Ministro Edson Vidigal, então presidente do STJ, proferiu, em julho de 2005, decisão na Medida Cautelar nº 10.274/RO, no sentido de que para a cobrança do ICMS-ST é indispensável que o produto esteja especificado e codificado na legislação de regência, de modo que a menção genérica não atende aos dispositivos da LC 87/96. Transcreve trechos da decisão.

Conclui que dessa maneira, ante todo o exposto, e com base na jurisprudência do STJ, a exigência feita através do Auto de Infração em questão viola o princípio da tipicidade cerrada e da legalidade, o disposto no artigo 6º, § 2º, da LC 87/96, assim como o artigo 150, I, da CF/88 e artigo 97, inciso I, do CTN, princípio da legalidade, uma vez que as mercadorias objeto da exigência do ICMS-ST não estão adequadamente e especificamente previstas em lei ordinária.

Continuando, reporta-se sobre a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 de que trata a infração 1.

Diz que não obstante a nulidade da autuação fiscal apontada acima e a ilegalidade da exigência do ICMS-ST por conta da ausência de previsão em lei ordinária conforme demonstrado, entende necessário demonstrar a aplicabilidade da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 de forma a demonstrar a improcedência dessa exigência também sobre esse aspecto.

Observa que conforme já mencionado, no que se refere à infração 1, supõe que Fiscalização considerou que teria ocorrido o recolhimento a menos do ICMS-ST por conta da suposta indevida aplicação da redução da base de cálculo da prevista no Convênio ICMS 52/91. Reitera que a Fiscalização apenas mencionou que teria ocorrido retenção a menos do imposto na descrição da infração, inexistindo qualquer indicação do motivo pelo qual o imposto teria sido recolhido a menos.

Supõe que a Fiscalização se baseou na norma prevista no Convênio ICMS 52/91, uma vez que o débito referente a essa infração está demonstrado às fls. 7/8 do Auto de Infração, referentes à primeira e última página de planilha, cujo título é o seguinte: “*Operações com ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (contribuinte aplicou o Convênio ICMS 52/91 – destinado a MAQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS – reduzindo indevidamente a base de cálculo)*”. Ressalta que, ainda assim, não há qualquer explicação no Auto de Infração do motivo que teria levado os autuantes a considerar indevida a aplicação da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, muito menos é indicado qualquer dispositivo legal que vedaria ou restringiria a aplicação da redução da base de cálculo.

Aduz que diante do fato de a Fiscalização não haver explicado e demonstrado, de forma clara e precisa, as razões que a levaram a crer que a utilização da redução da base de cálculo seria indevida, resta-lhe tão somente, apesar de não lhe caber produzir prova negativa, a possibilidade de demonstrar a aplicabilidade da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 para as mercadorias objetos da infração 1.

Salienta que naquilo que interessa ao caso em tela, o Convênio ICMS 52/91 instituiu um sistema de incentivo fiscal de “redução de base de cálculo” para fins da apuração do ICMS incidente sobre operações envolvendo as mercadorias listadas em seus Anexos I e II, como é o caso de diversas operações que realizou. Reproduz o referido Convênio.

Observa que tais regras foram formalmente recepcionadas na legislação do Estado da Bahia vigente no momento das operações, como se observa nos incisos I e II, do artigo 77, do RICMS/97 então vigente, e todas as mercadorias objetos da Infração 1 remetidas ao Estado da Bahia constam nos Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91.

Ressalta que as normas que veiculam benefícios fiscais devem ser interpretadas e aplicadas em sua literalidade, e o texto do Convênio ICMS 52/91 não veicula qualquer restrição ou condicionante ao aproveitamento do benefício da redução da base de cálculo.

Diz que se verifica que o objetivo preponderante da regulamentação dos métodos de interpretação da legislação tributária foi conduzir a administração pública ao uso preponderante da interpretação literal das normas fiscais, vedando a construção de teses jurídicas (*analogia por extensão*) para fins da cobrança de tributos. Neste sentido, reproduz entendimento de Aliomar Baleeiro e Paulo de Barros Carvalho.

Assinala que o legislador deu atenção especial a determinadas situações, potencialmente mais controversas pelo fato de ser esperada uma forte contraposição de perspectivas entre contribuintes e autoridades fiscais, nomeadamente no caso de extinção/exclusão do crédito tributário e outorga de isenção fiscal, conforme se verifica nos incisos I e II do artigo 111 do CTN, cuja redação transcreve.

Observa que o CTN determina que as regras tributárias sejam interpretadas em sua literalidade, o que também se aplica aos Convênios editados pelo CONFAZ e à legislação estadual pertinente.

Afirma que no caso em questão se verifica que o Convênio ICMS 52/91, em sua Cláusula Primeira, veiculou benefício fiscal de redução da base de cálculo em operações envolvendo determinadas *máquinas, aparelhos e equipamentos industriais*.

Salienta que, não obstante, inexiste no referido Convênio ICMS 52/91 qualquer previsão legal que expressamente condicione ou restrinja a aplicação do benefício fiscal. Acrescenta que, desse modo, pelo fato de inexistir uma disposição que restrinja ou condicione a aplicação do Convênio ICMS 52/91, a única interpretação possível em face do princípio da estrita legalidade e das regras de hermenêutica constantes do CTN, é pela aplicação dos incentivos fiscais em questão a quaisquer operações envolvendo mercadorias previstas nos Anexos I e II do referido Convênio.

Desta a esse respeito que o próprio Conselho da Fazenda Estadual do Estado da Bahia (CONSEF), reconhece que deve ser aplicada a redução da base de cálculo para as mercadorias indicadas nos Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, conforme decisão que transcreve.

Observa ainda decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região e pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo nas quais se reconheceu que a simples indicação da mercadoria comercializada nos Anexos do Convênio ICMS 52/91 é suficiente para que os incentivos fiscais em questão sejam plenamente aplicáveis à operação. Transcreve a decisão do TJSP, Apelação Cível nº 414.849-5/6-00, 5ª Câmara de Direito Público, Rel. Xavier de Aquino, Decisão 04.10.2007.

Sustenta que inexistindo autorização legal para que o Fisco se utilize de outras normas alheias ao texto do Convênio ICMS 52/91 para tanto, o que caracterizaria uma construção de tese jurídica para cobrança de tributo, vedada pelo CTN, qualquer “interpretação literal” que as autoridades fiscais pretendam realizar somente poderia levar em consideração os elementos já constantes do texto do próprio Convênio, os quais claramente não permitem que se restrinja a utilização da redução da base de cálculo.

Diz que pelo exposto se verifica que a única conclusão possível é no sentido de o incentivo fiscal previsto no Convênio ICMS 52/91, internalizado no Estado da Bahia por meio dos incisos I e II do artigo 77 do RICMS/97 então vigente, ser plenamente aplicável às operações de fornecimento de

autopeças às montadoras de veículos automotores e distribuidoras de autopeças.

Prosseguindo, reporta-se sobre a sujeição das mercadorias à sistemática da substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 41/08.

Salienta que inobstante a nulidade da autuação conforme apontada acima, a ilegalidade da cobrança do ICMS-ST por conta da ausência de previsão em lei ordinária, e a aplicabilidade do Convênio ICMS 52/91, torna-se necessário verificar quais mercadorias constantes das notas fiscais listadas nas planilhas: “*Operações com ICMS Substituição Tributária Retido a Menor (contribuinte aplicou o Convênio ICMS 52/91 – destinado a MAQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS – reduzindo indevidamente a base de cálculo)*”; “*Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Período anterior ao Termo de Acordo deferido em 24/06/2010)*”; e “*Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Termo de Acordo cientificado em 24/06/2010 prevê a renteção de ICMS ST sobre todas as vendas de autopeças)*”; elaboradas pela Fiscalização para a composição do débito, cujas primeira e última páginas foram juntadas às fls. 9/12 da autuação e cuja cópia integral lhe foi encaminhada por intermédio de CD, efetivamente estavam sujeitas à substituição tributária para peças, componentes e acessórios de produtos autopropulsados nos termos dos dispositivos do Protocolo ICMS 41/08 então vigentes.

Aduz que, a título meramente argumentativo, se não fosse necessário que as mercadorias sujeitas a sistemática do ICMS-ST estivessem dispostas na legislação ordinária estadual, apenas poderia ser compelido a recolher o ICMS-ST com fundamento no Protocolo ICMS 41/08 naquelas operações que envolvessem mercadorias cuja classificação fiscal fosse mencionada no Anexo Único do Protocolo em questão. Registra que, desse modo, procedeu uma verificação da classificação fiscal dessas mercadorias e descobriu que somente uma parcela delas poderia estar sujeita ao ICMS-ST.

Assinala que para a análise juntou aos autos, a título de amostragem, cópias de notas fiscais elencadas nas planilhas “*Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Período anterior ao Termo de Acordo deferido em 24/06/2010)*” e “*Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Termo de Acordo cientificado em 24/06/2010 prevê a renteção de ICMS ST sobre todas as vendas de autopeças)*” (docs. n^os 5 a 21), no qual estão discriminadas as mercadorias objeto das operações de entrada autuadas e suas respectivas classificações fiscais.

Aduz que conforme se pode observar nessa amostragem, as mercadorias citadas nas Notas Fiscais sequer constam no Anexo Único do Protocolo ou apenas vieram a fazer parte do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, após a edição de outros Protocolos ICMS, como é o caso do Protocolo ICMS 5, de 01/04/2014. Acrescenta que para melhor visualização de tais fatos, apresenta as tabelas abaixo, elaboradas com base nas planilhas trazidas pela Fiscalização, nas quais relaciona as datas das operações, os números das Notas Fiscais e respectiva NCM da classificação fiscal da mercadoria, de forma a comprovar a ausência de sua previsão no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08 no momento da operação:

Planilha: “Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Período anterior ao Termo de Acordo deferido em 24/06/2010)”

Data	Nº da Nota Fiscal	Mercadoria	NCM	Doc. nº
10.11.2008	55	Anel Raspador	3926.90.10	5
10.11.2008	55	Tubo. Hidr.Bomba Inj. N 05	7304.90.90	5
25.11.2008	963	Arruela encosto	7318.22.00	6
12.1.2009	6024	Bucha Artic. Suspensao	7326.19.00	7
5.6.2009	36217	Válvula Carretel	84.81.9090	8
18.12.2009	81680	Escova Limpadora Fuso	96.03.5000	9
13.1.2010	86317	Porca. Esq. de Fuso	73.18.1600	10
10.3.2010	1324	Conecotor	85.36.9090	11
14.5.2010	11220	'Guarda-Sol Nylon C/ Aste Aco	66.01.9900	12
14.5.2010	11220	Garrafa termica pres 1,8 lt ca	32.24.9000	12
14.5.2010	11220	Babylook Fem Preta M	62.06.9000	12
14.5.2010	11220	Relogio Parede Rede Borda	91.05.2900	12
14.5.2010	11220	Cuia Couro De Cabrito Marron D	42.02.9900	12
14.5.2010	11220	Bomba Chimarrão Inox Gra	82.15.9990	12
16.6.2010	16798	Valv. Elet. Hid. Proporcional	84.81.8099	13

Planilha “Falta de Retenção do ICMS Substituição Tributária (Termo de Acordo cientificado em 24/06/2010 prevê a rentenção de ICMS ST sobre todas as vendas de autopeças)”

Data	Nº da Nota Fiscal	Mercadoria	NCM	Doc. nº
25.6.2010	18859	Bucha Tens.Unid.Coll.	7326.19.00	14
29.6.2010	19188	Kit-Válv. Retenção E Pistão	84.81.9090	15
6.7.2010	20873	Porca	73.18.1600	16
7.7.2010	20956	Mola Sem Fim Dosador - Tipo I	84.32.9000	17
19.11.2010	53148	Guarda-Chuva 1,20m	66.01.9900	18
22.11.2010	53603	Bolsa Termica 15 L	42.02.2210	19
26.11.2010	54997	Quebra-Cabeca Magnetico 20x15	49.11.1090	20
7.12.2010	57442	Bloco De Anotações John Deere	61.04.4300	21

Assevera que os códigos NCMs de tais mercadorias não constam no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08. Acrescenta que inexiste previsão no Protocolo ICMS 41/08 para qualquer das mercadorias mencionadas acima. Frisa que em alguns casos as mercadorias em nada se relacionam com a indústria automotiva, como nos casos das “Bombas de Chimarrão” ou dos “Guarda-Sóis”. Ou seja, a Fiscalização exige o ICMS-ST em operações cujas mercadorias não constam no rol do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08 ou em operações ocorridas antes da edição de protocolos que complementaram o Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08 com novas mercadorias.

Afirma que tais fatos demonstram que a autuação foi lavrada com base em presunções e em análise superficial dos fatos, o que não deixa dúvidas de que a exigência tributária em questão é insubstancial. Frisa que os documentos indicados acima se referem apenas à amostragem apresentada, haja vista a vultosa documentação analisada pela Fiscalização para a composição do suposto crédito tributário.

Conclui que, diante disso, caso este Órgão Julgador assim entenda, pleiteia subsidiariamente pela conversão do feito em diligência para que a Fiscalização possa efetuar novo exame dos seus documentos fiscais com o intuito de verificar as divergências acima apontadas, oportunidade em que os autuantes poderão examinar a integralidade dos documentos relativos às operações mencionadas e proceder as correções e reduções necessárias nos valores exigidos no Auto de Infração em discussão, nos termos do artigo 7º, § 2º, do Decreto do Estado da Bahia nº 7.629/1999 [RPAF/99].

Salienta que a diligência possibilitará a exclusão de todos os valores exigidos referente àquelas Notas Fiscais que não constavam ou constam no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08 e, por consequência, não se sujeitavam à sistemática da substituição tributária, em respeito aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da verdade real dos fatos.

Continuando, reporta-se sobre a abusividade da multa aplicada.

Assinala que muito embora já tenha demonstrado de forma incontestável a inconsistência do crédito tributário exigido nestes autos, caso este Órgão Julgador entenda por bem mantê-lo, o que admite apenas para argumentar, considera que há excesso cometido na exigência da multa de 60% incidente sobre o valor do suposto débito fiscal, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei Estadual nº 7.014/96 que, segundo diz, deve ser reduzida a um percentual razoável.

Alega que não é justo que seja apenado com tão excessiva multa de 60% do principal, cujo valor supera a metade do tributo considerado devido pela Fiscalização. Acrescenta que, na forma que aplicada, as multas configuram uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total confronto com o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser reduzido por este Órgão Julgador.

Conclusivamente, diz que o Auto de Infração não pode subsistir pelas seguintes razões:

- é nulo, haja vista que, como ato administrativo, deve ser utilizado conforme a estrita legalidade, tendo como condição de existência a correta descrição da infração cometida e a base legal sob qual se fundamenta, o que não se verifica no presente caso, uma vez que a autuação não menciona quais os motivos do suposto recolhimento do imposto a menos ou da

suposta falta de recolhimento do imposto e não indica os dispositivos da legislação estadual que teriam sido infringidos;

- a exigência em questão viola os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, o disposto no artigo 6º, parágrafo 2º, da LC 87/96, assim como o artigo 150, I, da CF/88 e artigo 97, inciso I, do CTN, uma vez que as mercadorias objeto da cobrança do ICMS-ST não estão especificamente previstas em lei ordinária;
- no que diz respeito à infração 1, o incentivo fiscal de redução da base de cálculo previsto no Convênio ICMS 52/91 é plenamente aplicável às operações de fornecimento de autopeças realizadas, uma vez que foi internalizado no Estado da Bahia por meio dos incisos I e II do artigo 77 do RICMS/97 então vigente;
- somente uma parcela dos valores exigidos nas infrações poderia estar sujeita ao ICMS-ST já que a Fiscalização considerou mercadorias que não constam no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, o que revela que a autuação foi lavrada com base em presunções e em análise superficial dos fatos;
- o valor exigido a título de multa, no caso 60% sobre supostos débitos de ICMS, é elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser afastada por este Órgão Julgador.

Finaliza a peça defensiva requerendo, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração e, no mérito, seja decretada a insubsistência do Auto de Infração, com o consequente cancelamento das exigências efetuadas e arquivamento do Processo Administrativo Fiscal.

Diz que, caso assim não entendam os Julgadores, o que admite a título meramente argumentativo, pleiteia subsidiariamente seja o julgamento convertido em diligência e, assim, sejam recalculados os valores cobrados, tendo em vista que grande parcela das mercadorias objetos das operações referentes às infrações não constam ou constavam na época no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, consoante explicado acima.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos, realização de perícia ou quaisquer outras providências que se façam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados.

Um dos autuantes prestou a informação fiscal (fls. 135 a 145 dos autos). Rechaça a nulidade arguida por ausência de descrição dos argumentos que fundamentam as infrações indicadas no Auto de Infração. Afirma ser descabida a pretensão de nulidade, pois se verifica que o contribuinte considera insuficiente para caracterizar a infração apontada a indicação das cláusulas do Acordo Interestadual que descumpriu. Acrescenta que o autuado desconsidera assim o Convenio ICMS 81/93, que trata das Normas Gerais de Substituição Tributária, conforme transcrição que apresenta.

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

Salienta que tal previsão geral combina com o Protocolo ICMS 41/08, de 04/04/2008, que prevê nas suas cláusulas primeira a quarta o seguinte:

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes.

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete

quando não incluído no preço.

Cláusula terceira *O valor do imposto retido corresponderá à diferença entre o calculado de acordo com o estabelecido na cláusula segunda e o devido pela operação própria realizada pelo contribuinte que efetuar a substituição tributária.*

Cláusula quarta *O imposto retido deverá ser recolhido, a favor da unidade federada de destino, até o dia 9 (nove) do mês subseqüente ao da saída das mercadorias.”*

Conclui que desse modo não procede a alegação de cerceamento de direito de defesa pelo fato de que o Sistema de Emissão de Auto de Infração - utilizado pela SEFAZ/BA - apresente sucintamente o enquadramento legal da infração: “*Enquadramento: Cláusulas primeira a quarta do Protocolo ICMS 41/08.*” Acrescenta que isto se demonstra ainda mais evidente pelo fato de que a defesa direciona seus argumentos para o fulcro das infrações ainda que sem sucesso no seu mérito.

Quanto à alegação de necessidade de identificação específica das mercadorias em lei ordinária para exigência do ICMS ST, diz que a razão levantada evidencia que a representação judicial da defendant se posiciona em total desacordo com os procedimentos adotados pelo próprio titular. Aduz que surpreende o argumento de que não seria devida a cobrança da substituição tributária em operações com autopeças por suposta falta de previsão legal na Lei Estadual do ICMS. Frisa que se assim fosse, não só o autuado, mas todos os fabricantes de autopeças do Brasil que operam com a Bahia teriam feito, desde 2008, retenções e recolhimentos sem a devida base legal.

Assinala que o equívoco do impugnante está em afirmar que a legislação estadual contempla a substituição tributária de peças, componentes e acessórios automotivos apenas a partir da Lei do ICMS/12, de vigência posterior ao período fiscalizado.

Observa que o impugnante recorre ao artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/96, para acusar seu descumprimento, afirmando não haver na legislação ordinária do Estado a previsão da substituição tributária reclamada na autuação. Por fim “esclarece” que a especificação das mercadorias incluídas não pode ser realizada por ato infralegal nem por convênio ou protocolo.

Registra que a LC 87/96 prevê que:

“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)”

Assevera que tal exigência é plenamente atendida pela Lei nº 7.014/96, como se vê a seguir:

LEI DO ICMS/BA - 1996

“Art. 10. Nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas.

§ 3º Havendo acordo interestadual, nos termos deste artigo, o ICMS a ser retido será calculado com a aplicação da margem de lucro nele determinada, sendo que, caso o percentual de lucro estabelecido no acordo interestadual seja inferior ao previsto na legislação interna, o adquirente ficará obrigado a fazer a complementação do imposto.

ANEXO I

MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO MERCADORIAS

24 Peças e acessórios para veículos automotores”

Consigna que se verifica desse modo que ao contrário do que argui a defesa, a substituição tributária está prevista na Lei do ICMS/BA.

Menciona que para bem evidenciar que tal argumento em favor de nulidade é mera peça retórica, demonstrando inclusive a completa contradição entre os procedimentos adotados pela empresa e os argumentos defensivos, basta que se verifiquem as operações com autopeças realizadas pelo estabelecimento nos exercícios de 2008, 2009 e 2010, conforme arquivo magnético anexado. Acrescenta que se constata que o fabricante efetuou retenção de ICMS ST sobre significativa parte

das suas operações. Afirma que é incabível que se venha agora argumentar a inexistência de tal previsão na Lei do ICMS/BA, então vigente.

No que tange ao mérito da autuação, relativamente à infração 1, observa que o impugnante alega que não há qualquer explicação no Auto de Infração do motivo que teria levado a Fiscalização a considerar indevida a aplicação da redução de base de cálculo prevista no Convenio ICMS 52/91, assim como, pela análise literal do mencionado dispositivo, recepcionado pelo artigo 77 do RICMS/97, inciso I e II, nada impediria a utilização do incentivo fiscal da redução da base de cálculo.

Contesta tal alegação. Reproduz e grifa a ementa do Convênio ICMS 52/91: “*Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.*”

Aduz que pelo próprio princípio de literalidade alegado, vê-se de pronto que tal benefício não se aplica aos itens constantes do levantamento fiscal em questão. Acrescenta que conforme se observa na relação dos itens do demonstrativo, trata-se de peças e componentes automotivos, jamais se confundindo com *equipamentos industriais* ou *implementos agrícolas*.

Salienta que curioso com o significativo valor de algumas das mercadorias levantadas realizou contato telefônico com funcionário do estabelecimento, indagando acerca do tipo de produto comercializado, se se tratava de implementos agrícolas, uma vez que o titular é fabricante de tratores. Informa que em resposta obteve a informação de que a filial de Campinas se dedica exclusivamente à fabricação e comercialização de peças e partes para tratores, sendo os implementos agrícolas fabricados e comercializados exclusivamente pela unidade matriz, localizada no Rio Grande do Sul.

Sustenta que, diante disso, não há que se confundir o objeto das operações levantadas - peças e partes automotivas, contempladas no Protocolo ICMS 41/08 – com equipamentos industriais e implementos agrícolas, cujo benefício de redução da base de cálculo é previsto pelo Convenio ICMS 52/91.

No respeitante à infração 2, observa que o impugnante afirma que os itens listados no levantamento fiscal não constam do Anexo I do Protocolo ICMS 41/08, estando excluídos da sistemática da substituição tributária.

Registra que durante os trabalhos de fiscalização e diante da ampla diversidade dos itens comercializados, intimou a indústria a fornecer-lhe relação completa das mercadorias e os respectivos códigos NCM. Esclarece que em resposta foi apresentado o arquivo magnético que denominou *NCM_JOHN DEERE.xls*, que anexou à nova mídia magnética que acostou aos autos. Salienta que compulsando a mesma ver-se-á que são relacionados nada menos que 65.534 códigos de produto.

Consigna que diante da impossibilidade de examinar um a um todos os itens elencados optou por utilizar informações do próprio contribuinte. Acrescenta que desse modo efetuou cruzamentos entre as mercadorias já tributadas pelo autuado com ICMS Substituição Tributária conforme a planilha *MVA_a menor_FINAL.xls*, e aquelas idênticas comercializadas sem retenção, resultando na planilha *sem retenção_ate 24/06.xls*.

Registra que acatando argumentos procedentes trazidos pelo autuado, reconhece que diversos dos itens listados às fls. 39 não deveriam ter permanecido no levantamento. Esclarece que foram excluídos da exigência os seguintes produtos: ANEL RASPADOR, ARRUELA ENCOSTO, BUCHA ARTIC. SUSPENSÃO, VÁLVULA CARRETEL, ESCOVA LIMPADORA FUSO, CONECTOR, GUARDA-SOL NYLON, GARRAFA TERMICA, BABYLOOK FEM PRETA, RELOGIO PAREDE, CUIA COURO, BOMBA CHIMARRÃO, VALV ELET HID PROPORCIONAL. Conclusivamente, esclarece que retificou a planilha *sem retenção_ate 24/06.xls*, agora denominada *NOVA_sem retenção_ate 24/06.xls*, que anexou em meio magnético.

Já os itens abaixo, também arrolados às folhas 39, foram objeto de tributação pelo próprio estabelecimento em operações diversas, conforme demonstrado a seguir, razão pela qual foram mantidos no levantamento.

DATA	NF	DESC PROD	VLR PROD	IPI	BC NO	BC ST
10/08/10	28015	TUBO HIDR.BOMBA INJ.N06	178,78	7,15	104,71	86,78
20/05/09	32198	ESCOVA LIMPADORA FUSO	772,80	30,91	452,63	375,14
27/01/09	8495	CJTO PORCA/FUSO	1.053,00	42,12	616,74	511,16

Consigna que após as exclusões devidas, o valor total exigido na infração 2 foi reduzido de R\$1.157.453,26 para R\$1.120.203,25.

No tocante à infração 3, diz que o impugnante repete a alegação de que itens levantados não constam do Protocolo ICMS 41/08, desconsiderando o fato de que, com a celebração de Termo de Acordo específico cuja cópia se encontra acostada aos autos passou a vigorar Regime Especial, pelo qual o remetente se responsabiliza pela retenção do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA nas vendas para “*o território deste Estado de todas as peças, componentes e acessórios para autopropulsados destinados às suas concessionárias...*”.

Salienta que tal condição está prevista no § 4º da Cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/08, cuja redação reproduz:

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com peças, partes, componentes, acessórios e demais produtos listados no Anexo Único deste protocolo, realizadas entre contribuintes situados nas unidades federadas signatárias deste protocolo, fica atribuída ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes.

(...)

*§ 4º - Mediante acordo com o fisco de localização do estabelecimento destinatário, o regime previsto neste protocolo poderá ser estendido, de modo a atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pelas saídas subsequentes de **todas** as peças, partes, componentes e acessórios conceituados no § 1º, ainda que não estejam listadas no Anexo Único, na condição de sujeito passivo por substituição, ao estabelecimento de fabricante.”*

Conclui dizendo que inobstante tal regra geral, cabe reconhecer a procedência dos argumentos defensivos quanto a alguns dos itens relacionados na segunda planilha (fl. 39). Esclarece que, em consequência, retificou a planilha **sem retenção_apartir25062010.xls**, agora denominada **NOVA_sem retenção_apartir25062010.xls** - que também segue em meio magnético - com exclusão dos itens: GUARDA-CHUVA 1,20m, BOLSA TÉRMIDA 15 L e QUEBRA-CABEÇA MAGNÉTICO 20x15 e BLOCO DE ANOTAÇÕES JOHN DEERE.

Finaliza a peça informativa observando que, após as exclusões devidas, o valor total exigido nesta infração foi reduzido R\$25.673,65 para R\$25.121,57.

O autuado cientificado da informação fiscal se manifestou (fls.150/157). Salienta que na Informação Fiscal de fls. 135/145, a Fiscalização reconhece que não foram examinadas todas as mercadorias objetos das operações que deram origem a autuação em questão e acata a procedência de parte dos argumentos trazidos, reconhecendo que diversos itens comercializados não se submetem à sistemática da substituição tributária por não constarem no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, razão pela qual tais itens foram excluídos do levantamento que embasou o Auto de Infração em questão, como se observa às fls. 139/140 da Informação Fiscal.

Consigna que de qualquer forma, não bastasse o reconhecimento da própria Fiscalização de que não houve o exame de todas as mercadorias comercializadas na lavratura do Auto de Infração, entende necessário enfrentar os argumentos da Fiscalização, trazidos em sua Informação Fiscal, quanto à manutenção de parcela remanescente da exigência fiscal objeto do Auto de Infração em tela.

Reporta-se sobre a improcedência dos argumentos da Informação Fiscal.

No que tange a ausência de descrição das infrações, diz que, conforme mencionado acima, segundo a Informação Fiscal, o sucinto enquadramento legal da infração não representaria cerceamento de defesa. Registra que nas palavras da própria Fiscalização “*não procede a alegação de cerceamento de direito de defesa pelo fato de que o Sistema de Emissão de Auto de Infração – Utilizado pela SEFAZ/BA – apresente sucintamente o enquadramento legal da infração*

(...)".

Registra que na transcrição acima, a própria Fiscalização reconhece que o enquadramento da infração foi realizado de forma sucinta. Reitera que a Fiscalização não mencionou os motivos pelos quais considerou ter ocorrido a falta do pagamento do ICMS-ST, se restringindo a mencionar nas descrições das infrações que teria ocorrido o pagamento a menos ou a falta de pagamento do imposto. Afirma que esta omissão dificulta significativamente a sua possibilidade de defesa, razão pela qual acarreta na nulidade do Auto de Infração, já que implica num cerceamento de defesa e revela que as exigências fiscais feitas são apenas presunções.

Observa, adicionalmente, a inexistência de indicação da base legal estadual das infrações supostamente cometidas, o que, segundo diz, revela outra ofensa ao artigo 142 do CTN. Alega que a Fiscalização menciona tão somente as cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41/08 para fundamentar suas alegações, o que revela outra deficiência da autuação em razão da ausência da disposição legal estadual supostamente infringida.

Assevera que tais fatos denotam a insuficiência da descrição e fundamentação constantes do Auto de Infração, situação que compromete o seu direito de defesa e se confronta diretamente com os artigos 39, inciso III, V e alíneas, e artigo 41 e alíneas do Decreto Estadual nº 7.629/1999, [RPAF/99] que trata do processo administrativo fiscal e dos requisitos do Auto de Infração.

Quanto à questão da necessidade de identificação específica das mercadorias em lei ordinária para a exigência do ICMS-ST, observa que a Fiscalização alega que tal exigência estaria plenamente atendida tendo em vista que na Lei Estadual nº 7.014/96, há a previsão de que “peças e acessórios para veículos automotores” estariam enquadrados no regime de substituição tributária.

Diz que o artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 87/1996 - que disciplina as diretrizes da regra matriz de incidência do ICMS que devem ser seguidas nacionalmente -, impôs ao ente competente para criar o ICMS-ST a necessidade de vir indicada em lei ordinária estadual a mercadoria que comporta tal regime.

Sustenta que, assim sendo, para a instituição do regime em apreço, infere-se que é indispensável que as respectivas mercadorias e serviços estejam especificados e codificados na lei ordinária estadual. Ou seja, a especificação das mercadorias não pode ser realizada por ato infralegal nem por convênio ou protocolo, mas somente por lei ordinária de cada Estado.

Destaca que prever um certo tipo de mercadoria significa adotar critérios objetivos que conduzam a ele, e só a ele. Audz que para este fim, a previsão deve se dar mediante a especificação das características objetivas que o identifiquem, não atendendo à exigência da lei complementar meras previsões genéricas (de classes de produtos), como mencionado pela Fiscalização em sua Informação Fiscal.

Assevera que também não merece prosperar o argumento trazido na Informação Fiscal quanto à infração 2, no sentido de que o incentivo fiscal de redução da base de cálculo previsto no Convênio ICMS 52/91 não seria aplicável já que as mercadorias comercializadas não seriam os equipamentos industriais ou implementos agrícolas previstos no Convênio ICMS 52/91.

Diz que o Convênio ICMS 52/91 instituiu um sistema de incentivo fiscal de “redução de base de cálculo” para fins da apuração do ICMS incidente sobre operações envolvendo as mercadorias listadas em seus Anexos I e II, como é o caso de diversas operações que realizou.

Registra que no intuito de deixar evidente que as mercadorias comercializadas são aquelas mencionadas nos Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, apresenta a título exemplificativo relação de mercadorias que constam na planilha que embasou a infração 1 e que constam também nos Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, o que, segundo diz, demonstra que a Fiscalização ignorou que o incentivo fiscal previsto em tal convênio se aplica às operações que originaram esta infração:

<i>Relação de mercadorias que constam na planilha que embasou a “Infração 01” da autuação</i>				
<i>Data</i>	<i>Nº da Nota Fiscal</i>	<i>Mercadoria</i>	<i>NCM</i>	<i>Linha da planilha</i>

30.1.2009	9273	Engrenagem de Fuso	8433.9090	235
10.2.2009	11510	Calco Desfibrador	8433.9090	310
10.3.2009	17548	Se-fim com Hélice	8433.9090	883
13.4.2009	24513	Suporte	8433.9090	1535
21.5.2009	32540	Bisel	8433.9090	1918
26.6.2009	40664	Cubo Tambor Unidade Colheita	8433.9090	2204
2.7.2010	20071	Haste Controle de Altura	8433.9090	6560
2.8.2010	26011	Ponteira – Haste Sulcador	8432.9000	6938
2.9.2010	33294	Defletor Palha Esquerdo	8433.9090	7355
1.10.2010	40445	Tensora	8432.9000	7830

ANEXO II (CLÁUSULA SEGUNDA DO CONVÊNIO ICMS 52/91) MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS		
ITEM	DESCRIÇÃO	NCM/SH
13.7	Partes de máquinas e aparelhos de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura	8432.90.00
14.17	Partes de máquinas agrícolas para colheita e debulha	8433.90.90

Ressalta que a relação de mercadorias objeto do levantamento fiscal que originou o Auto de Infração em tela é meramente exemplificativa e tem como objetivo apenas citar algumas das mercadorias que a Fiscalização considerou como não beneficiadas pela redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, muito embora tais mercadorias constem nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91. Frisa que todas as mercadorias objetos das operações que originaram a infração 1, constam nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91.

Ressalta, ainda, que conforme exposto na Informação Fiscal a Fiscalização entendeu que tais mercadorias não seriam beneficiadas pela redução da base de cálculo em questão, em razão de um mero contato telefônico com funcionário do seu estabelecimento no qual teria sido informada que comercializava exclusivamente peças e partes de tratores e não implementos agrícolas.

Ou seja, simplesmente por um contato telefônico com funcionário do seu estabelecimento a Fiscalização considerou que as mercadorias que comercializa não estariam no rol das listadas nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91 e lavrou a infração 1, que só de ICMS exige o valor de R\$1.479.946,52. Vale dizer que a Fiscalização não se preocupou em verificar se as mercadorias comercializadas estavam beneficiadas pela redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 e, simplesmente, presumiu que recolheu o imposto a menos.

Consigna que a única conclusão possível é no sentido de o incentivo fiscal previsto no Convênio ICMS 52/91, internalizado no Estado da Bahia por meio dos incisos I e II, do artigo 77, do RICMS/97 então vigente, ser plenamente aplicável às operações de fornecimento de equipamentos industriais ou implementos agrícolas praticadas, as quais são objeto desta infração 1.

Ressalta que, conforme já mencionado, de forma a evidenciar que o Auto de Infração em questão foi lavrado com base em presunção, em sua Informação Fiscal a Fiscalização reconhece que não foram examinadas todas as mercadorias comercializadas e acata a procedência dos argumentos defensivos, reconhecendo que diversos itens comercializados não se submetem à sistemática da substituição tributária, uma vez que tais itens não constam no rol do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08, que estabelece as mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária. Transcreve o trecho da Informação Fiscal que reconhece que não analisou todas as mercadorias objeto das operações que originaram este item da autuação.

Observa que na Informação Fiscal, foram excluídas todas aquelas mercadorias citadas como amostragem em sua defesa. Afirma que não restam dúvidas que caberia à Fiscalização uma investigação mais cuidadosa dos fatos que teriam dado causa às cobranças feitas, razão pela qual os elementos que orientam a conclusão da Fiscalização para lavrar o Auto de Infração não logram êxito em superar o campo da mera presunção, afigurando-se insuficientes para justificar a autuação.

Diz que apesar de tais constatações, preferiu a Fiscalização exigir o tributo supostamente devido, bem como a multa decorrente da infração imputada, baseado em mera presunção, para, após a lavratura de Auto de Infração, transferir ao contribuinte o ônus da prova, em manifesta afronta ao disposto no artigo 113, § 1º, do CTN e ao princípio da tipicidade cerrada.

Aduz que é princípio basilar de Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Acrescenta que os meios de prova de que se vale para estabelecer o que é de direito, em um determinado caso controvertido, servem para direcionar a convicção da autoridade, que deve emanar o provimento administrativo de lançamento.

Assevera que resulta claro, portanto, que a Fiscalização lavrou o Auto de Infração baseando-se, tão somente, em mera presunção, o que também enseja a nulidade do presente Auto de Infração e, por via de consequência, a total improcedência da autuação.

Frisa que caso este Órgão Julgador entenda por bem, pleiteia subsidiariamente seja o julgamento convertido em diligência para que a Fiscalização possa efetuar novo exame dos seus documentos fiscais com o intuito de verificar as divergências apontadas, oportunidade em que os autaentes poderão examinar a integralidade dos documentos relativos às operações mencionadas e proceder as correções e reduções necessárias nos valores exigidos na autuação, nos termos do artigo 7, § 2º, do Decreto do Estado da Bahia nº 7.629/1999 [RPAF/99].

Finaliza a manifestação reiterando os termos da defesa vestibular e requer seja reconhecida, em preliminar, a nulidade do Auto de Infração lavrado, e, no mérito, seja decretada a insubsistência do Auto de Infração, com o consequente cancelamento das exigências efetuadas e arquivamento do Processo Administrativo Fiscal.

Um dos autuante se pronunciou (fls.161/163). Reporta-se sobre a manifestação do autuado. Diz que este insiste na alegação preliminar de cerceamento de direito de defesa e na suposta ausência de identificação específica das mercadorias em lei ordinária estadual, entendendo insuficiente para o enquadramento a descrição constante do Auto de Infração lavrado no sistema SEAI. Registra que neste ponto, nada tem a acrescentar ao já informado, restando ao CONSEF dirimir a questão.

No que tange à infração 1, diz que o autuado insiste em justificá-la pela aplicação do Convenio ICMS 52/91, que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Contesta tal alegação afirmado que o benefício prevê redução de 5,14% para os itens constantes do Anexo I e 4, 1% para aqueles do Anexo II, conforme se vê nas cláusulas primeira e segunda, cujo teor transcreve, conforme abaixo:

Cláusula primeira Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no **Anexo I** deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 5,14% (cinco inteiros e catorze centésimos por cento);

Cláusula segunda Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas e implementos agrícolas arrolados no **Anexo II** deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

I - nas operações interestaduais:

a) nas operações de saída dos Estados das Regiões Sul e Sudeste, exclusive Espírito Santo, com destino aos Estados das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste ou ao Estado do Espírito Santo, 4,1% (quatro inteiros e um décimo por cento);

Assinala que o fabricante efetuou redução linear de 67,06% (sessenta e sete inteiros e seis centésimos por cento) em todos os itens para os quais procedeu à retenção ao aplicar o multiplicador de 0,3294 sem qualquer justificativa. Esclarecem que buscando obtê-la, e após contatos telefônicos, remeteram ao contribuinte diversas mensagens aos endereços eletrônicos fornecidos pelo mesmo (fls. 164/173), sem sucesso. Ressalta, que dos 124 itens constantes do Protocolo ICMS 41/08 apenas uma diminuta parcela, no caso treze, se encontra amparada pelo Convenio ICMS 52/91, conforme lista:

ITENS LISTADOS NO PROTOCOLO 41/08
PRESENTES NO CONVENIO 52/91
ANEXO I

10.1	<i>Eletrobombas submersíveis</i>	8413.70.10
11.1	<i>Compressores de ar de parafuso</i>	8414.80.12
11.2	<i>Compressores de ar de lóbulos paralelos (tipo 'Roots')</i>	8414.80.13
11.3	<i>Outros compressores inclusive de anel líquido</i>	8414.80.19
15.6	<i>Trocadores de calor de placas</i>	8419.50.10
15.7	<i>Trocadores de calor tubulares metálicos</i>	8419.50.21
15.8	<i>Trocadores de calor tubulares de grafite</i>	8419.50.22
15.9	<i>Outros trocadores de calor tubulares</i>	8419.50.29
15.10	<i>Outros trocadores de calor</i>	8419.50.90

ANEXO II

7.1	<i>Ventiladores</i>	8414.59.90
7.2	<i>Compressores de ar estacionários, de pistão</i>	8414.80.11
7.3	<i>Outros compressores de ar</i>	8414.80.19
14.17	<i>Partes de máquinas agrícolas para colheita e debulha</i>	8433.90.90

No que concerne às infrações 2 e 3, diz que os argumentos trazidos já foram apreciados na Informação Fiscal de fls. 135 a 145.

Finaliza retornando os autos ao setor competente para encaminhamento ao CONSEF.

A 1^a JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à Inspetoria Fazendária de origem (fl. 176), a fim de que fosse intimado o autuado a apresentar em sua totalidade os documentos fiscais, já que alegara ter apresentado por amostragem.

Um dos autuantes se pronunciou registrando o quanto se mostrou produtiva a providência solicitada pela 1^a JJF. Esclarece que os demonstrativos apresentados pelo autuado, gravados em mídia anexada à folha 194 dos autos, trouxeram elementos mais consistentes em relação às alegações de mérito, ao tempo em que reconheceram a ocorrência de duas das infrações, ainda que com redução dos seus montantes.

Pede vênia para apresentar nova apreciação referente à infração 1 que versa sobre a retenção a menos do ICMS Substituição Tributária, decorrente de suposta redução indevida da base de cálculo.

Consigna que à época do levantamento fiscal indagou ao contribuinte acerca da utilização do multiplicador “0,3294”, aplicado sobre a base de cálculo da substituição tributária. Registra que em resposta, foi informado tratar-se de benefício estabelecido pelo Convênio ICMS 52/91, que combina percentuais de carga tributária reduzida, sendo 4,1% para as operações interestaduais e 5,6% para as operações internas, conforme a Cláusula Segunda do Convenio ICMS 52/91. Acrescenta que à época, nos cálculos realizados, não chegou à redução praticada de 67,06%, pelo que entendeu que o procedimento era cabível de autuação. Salienta que quando da Informação Fiscal fez nova solicitação ao autuado (fls. 169/172) no intuito de esclarecer o citado índice, mas sem sucesso.

Assinala que em debate recente com colegas de Supervisão e o com Plantão Fiscal da SEFAZ/BA chegou ao entendimento da procedência da redução no percentual praticado.

Conclui que dessa forma está convencido de que a carga tributária das operações destinadas à Bahia tem seu montante reduzido em 67,06% - proporção entre o percentual geral (17%) e aquele já citado para as operações internas (5,6%), conforme o Convenio ICMS 52/91.

Reconhece como improcedente a infração 1.

Quanto ao item 2 da diligência (fls. 176), diz que após apreciar a resposta apresentada pelo autuado restou o seguinte:

– em relação à infração 2 - que reclamou o ICMS substituição tributária relativo às operações realizadas até 24/06/2010 - acata as seguintes exclusões apontadas na planilha “Relatório Fiscalização”, no quadro “**RESUMO**” constante do final da mesma, inclusa no arquivo correspondente à infração 2 intitulado “*Resposta Fiscalização Planilha Fiscal_sem_retencao_ate_2406.xls*” (fls. 194/mídia anexa), abaixo reproduzidas:

- Cobrança indevida - NFs duplicadas R\$ 82.876,45
- Cobrança indevida - Protocolo 127/08 Efeitos a partir de 01/02/2009 R\$ 2.947,86

- Cobrança indevida - Protocolo 5/2011 Efeitos a partir de 01/05/2011	R\$128.177,01
- Cobrança indevida - Falta de redução da Base de cálculo para itens constantes no Convênio 52/91 R\$	910,15
- Diferença de Cálculo planilha fiscalização	R\$ 4,36

Assinala que acatou também o valor reconhecido relativamente aos itens previstos no Protocolo ICMS 41/08, consignados pelo autuado no total de R\$14.452,20. Todavia, contesta a exclusão pleiteada no montante de R\$928.085,24, correspondente às mercadorias não abarcadas pelo mesmo Protocolo.

Esclarece que parte destes itens está sujeita à substituição tributária por força de outros acordos interestaduais. Diz que desse modo consolidou em novo demonstrativo denominado “*Diligência_INFRAÇÃO_02_sem_retenção_ate_2406.xls*” tanto as operações abarcadas pelo Protocolo 41/08 – acatadas pela defesa – como aquelas sujeitas à substituição por força de diversos Convênios e Protocolos. Registra que na coluna “L” da planilha segue indicada a legislação respectiva e na coluna “N” a margem de valor agregado prevista. Conclui que dessa forma a infração 2 tem seu valor corrigido para R\$512.111,83, conforme mídia digital anexada a fl. 198 dos autos;

– em relação à infração 3, observa que o autuado reconhece imposto devido no montante de R\$18.130,57, conforme Regime Especial previsto no Protocolo ICMS 41/08. Registra que a estas operações acrescentou outras passíveis de substituição tributária pelas mesmas razões citadas na infração 2, indicando os respectivos diplomas legais também na coluna “L” do demonstrativo e a MVA correspondente na coluna “N”, conforme a planilha “*Diligência_INFRAÇÃO_03_sem_retenção_apartir2506_2010.xls*”, que totalizou o valor de R\$18.228,75, igualmente gravada no anexo já citado.

O autuado cientificado do resultado da diligência se manifestou (fls. 188/191). Consigna que em linhas gerais, a Conclusão de Diligência de fls. 195/197 atestou que (i) a Infração 1 deve ser reconhecida como improcedente; (ii) parte da Infração 2 é indevida, devendo ser mantida apenas a exigência do valor de R\$928.085,24, valor esse relacionado a itens sujeitos à substituição tributária por força de outros acordos interestaduais; e (iii) a infração 3 deve ser reduzida para o valor de R\$18.228,75, valor esse muito próximo ao valor que reconhece como devido.

Entende o impugnante que é indevido o valor exigido de R\$928.085,24, relacionado à infração 2, uma vez que sua manutenção configura clara alteração do critério jurídico adotado ao longo do processo administrativo.

Alega que a infração 2 foi formalizada para exigir o ICMS-ST supostamente não recolhido, sendo que, para tanto, no Auto de Infração em questão, a Fiscalização fundamentou a autuação única e exclusivamente nas cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41, de 4.4.2008. Frisa que no “Enquadramento” da Infração 2 a Fiscalização menciona tão somente as cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41/08 para embasar a acusação fiscal como se observa no próprio Auto de Infração, cuja imagem reproduz.

Consigna que, no entanto, ao final do trabalho de diligência, a “Conclusão de Diligência de fls. 195/197” alega que o valor de R\$928.085,24 seria devido, já que os itens relacionados a esse valor “estão sujeitos à substituição tributária por força de outros acordos interestaduais”.

Sustenta que se a infração 2 foi embasada no descumprimento das cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41/08, a “Conclusão de Diligência de fls. 195/197”, ao afirmar que o valor seria devido por força de “outros acordos interestaduais”, claramente altera o critério jurídico adotado quando da lavratura da infração.

Manifesta o entendimento de que não podem os autuantes adotar critério jurídico distinto, ao tentar impor a exigência do imposto com base em “outros acordos interestaduais”, daquele então adotado no momento da lavratura do Auto de Infração sob pena de violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assevera que é certo que a revisão de lançamento somente pode ser feita quando decorrente de

erro de fato. Ou seja, o direito da Fiscalização de proceder à revisão de um lançamento somente é viável quando, à época dos fatos geradores, os elementos fáticos pertinentes às operações não tenham sido colocados corretamente à disposição do Fisco. Acrescenta que não se pode, todavia, revisar um lançamento pela modificação dos critérios jurídicos que a ele se pretende aplicar, que é o que de fato ocorre com a cobrança dos juros.

Alega que dessa forma, como todos os elementos de fato e de direito encontravam-se à disposição da Fiscalização, não se pode, tempos depois, trazer questão nova que nunca veio à tona. Diz que, na verdade, a Fiscalização pretendeu reavaliar os critérios materiais da exigência, o que não se admite. Acrescenta que já à época da autuação, a Fiscalização tinha pleno conhecimento da legislação aplicável e dos aspectos materiais, inexistindo qualquer justificativa para o procedimento que ora se pretende adotar.

Observa que na lavratura da autuação o entendimento da Fiscalização era o de que o imposto seria devido por infração ao Protocolo ICMS 41/08. Ato contínuo, com a realização da diligência, altera seu critério jurídico e passa a exigir o imposto por força de “*outros acordos interestaduais*”. Reitera que se trata de clara alteração do critério jurídico do lançamento, o que torna a autuação improcedente não podendo prosperar por ofensa ao artigo 146, do CTN.

Salienta que, ainda que se entenda que a improcedência da exigência por conta da alteração do critério jurídico deva ser superada, o que admite a título argumentativo, não estava obrigado a recolher o ICMS-ST nessas operações já que as disposições dos “*outros acordos interestaduais*” não lhe eram aplicáveis, o que demonstra a improcedência da manutenção da exigência.

Aduz que conforme mencionado na defesa inicial, a infração 2 refere-se à suposta falta do recolhimento do ICMS-ST no período anterior ao marco temporal de 24/06/2010, quando lhe foi deferido o Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia no qual se comprometeu a proceder à retenção do ICMS relativo à substituição tributária nas vendas interestaduais para o Estado da Bahia. Registra que antes disso só estava obrigado a seguir a sistemática da substituição tributária com relação às mercadorias do Protocolo ICMS 41/08, que trata de operações interestaduais com autopeças, ramo no qual se inclui.

Consigna que conforme já mencionado, a “Conclusão de Diligência de fls. 195/197” afirma que o valor de R\$928.085,24 não poderia ser excluído já que o ICMS-ST seria devido por força de “*outros acordos interestaduais*” indicados no novo demonstrativo denominado “*Diligência_INFRAÇÃO_02_sem_retenção_ate_2406.xls*”. Frisa que como se observa no demonstrativo, a Fiscalização entende que o valores da exigência mantida em sua grande maioria seriam devidos por força das disposições do Protocolo ICMS 104/09.

Alega que tal ato normativo dispõe sobre a substituição tributária nas “*operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno*”, operações essas que em nada se referem às operações praticadas, pois se trata de empresa de máquinas e equipamentos agrícolas que está inserida no ramo automotivo adstrita apenas às regras do Protocolo ICMS 41/2008, no qual é prevista a substituição tributária para as peças, partes, componentes, acessórios de uso especificamente automotivo.

Sustenta que ante a inaplicabilidade das disposições dos “*outros acordos interestaduais*” à sua atividade, resta demonstrado que também por esse motivo a manutenção da exigência é improcedente.

Reitera os argumentos de sua defesa e pleiteia seja reconhecida a insubsistência da parcela remanescente relacionada à infração 2, com o consequente cancelamento da exigência mantida pela “Conclusão de Diligência de fls. 195/197.”

Um dos autuantes se manifestou (fls.208/209). Sustenta que perante o RPAF a pretensão de invalidar os lançamentos não se sustenta. Observa que ao tratar das hipóteses de nulidade do lançamento fiscal o RPAF/99 em seu artigo 18, § 1º, dispõe que:

“As *eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal*, desde que seja possível

determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.”

Diz que, desse modo, tendo sido sanadas as incorreções, fornecida cópia ao autuado no ato da intimação e concedido lhe prazo de 10 (dez) dias para a manifestação não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, tampouco em nulidade.

Quanto à alegação defensiva de que as operações do fabricante submetem-se apenas às regras do Protocolo ICMS 41/08, diz que só demonstra a pouca familiaridade com os princípios que regem a substituição tributária. Registra que via de regra tal mecanismo vincula produtos a partir das respectivas NCMs e não estabelecimentos. Acrescenta que não é a atividade principal de um contribuinte que determina a sua sujeição ou não aos diversos acordos interestaduais, mas sim o fato de que determinada mercadoria esteja contemplada num protocolo ou convênio que obriga a retenção antecipada do imposto.

Finaliza mantendo na íntegra, o resultado da Diligência acostada às fls. 195 a 197, e diz que os Órgãos Julgadores trarão o entendimento mais aprofundado.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a infração 1 atinente a retenção e recolhimento a menos do ICMS, e as infrações 2 e 3 referentes à falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas pelo autuado para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Inicialmente, cabe apreciar as nulidades arguidas pelo impugnante.

No que tange a preliminar de nulidade do Auto de Infração por ausência de descrição dos argumentos que fundamentam as infrações, não há como prosperar a pretensão defensiva.

Na realidade, as descrições das condutas infracionais imputadas ao autuado estão claramente descritas no Auto de Infração. A simples leitura das descrições das infrações permite verificar que as três infrações cuidam do ICMS referente à substituição tributária, cuja obrigação pela retenção e recolhimento é atribuída ao autuado na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas que realizou para contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia.

Entendo até que deveria ter sido consignado na complementação das descrições das infrações o mesmo detalhamento que consta nas planilhas anexas ao Auto de Infração nas quais é possível verificar o detalhamento dos motivos que resultaram na autuação.

Entretanto, a ausência de tal detalhamento não implica em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa, haja vista que, conforme consignado acima, as planilhas anexas ao Auto de Infração permitem plenamente saber-se do que se trata cada item da autuação.

Quanto à nulidade arguida por inexistência de indicação da base legal estadual das infrações por ter a Fiscalização mencionado no Auto de Infração apenas as cláusulas primeira a quarta do Protocolo ICMS 41/08, também não vejo como prosperar a pretensão defensiva.

Apesar de não constar dispositivo da lei na descrição do Auto de Infração, por certo que a indicação do protocolo não traz qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa e do contraditório, pois o autuado pode exercer este direito de forma ampla, o que, inclusive, culminou na redução do valor do débito, conforme será visto no exame do mérito.

Quanto à arguição de que a exigência feita através do Auto de Infração em questão viola o princípio da tipicidade cerrada e da legalidade, uma vez que as mercadorias objeto da exigência do ICMS-ST não estão adequadamente e especificamente previstas em lei ordinária, também não procede.

Isso porque, autorizada pela Lei Complementar nº 87/96 - que no seu artigo 6º, § 2º, determina que

Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário, em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado -, a Lei Estadual Baiana nº 7.014/96 traz em suas disposições tais previsões, inclusive relacionando no seu Anexo I as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, entre as quais estão incluídas no item 24 as peças e acessórios para veículos automotores.

Vale observar, ainda, que no seu art. 10, § 3º, a referida Lei nº 7.014/96 estabelece que nas operações interestaduais, a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico para este fim celebrado entre a Bahia e as unidades da Federação interessadas, o que, no presente caso existe, que é o Protocolo ICMS nº 41/08.

Diante do exposto, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que pudesse invalidar o lançamento de ofício em tela.

No mérito, no que tange à infração 1, verifico que o autuante que cumpriu a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, se pronunciou reconhecendo a improcedência deste item da autuação.

Explica que à época do levantamento perquiriu o contribuinte sobre a utilização do multiplicador “0,3294”, aplicado sobre a base de cálculo da substituição tributária, tendo este informado tratar-se de benefício estabelecido pelo Convênio ICMS 52/91, que combina percentuais de carga tributária reduzida, sendo 4,1% para as operações interestaduais e 5,6% para as operações internas, conforme a Cláusula Segunda do Convenio ICMS 52/91.

Registra que à época, nos cálculos realizados, não chegou à redução praticada de 67,06%, pelo que entendeu que o procedimento cabível era de autuação.

Observa que quando da Informação Fiscal fez nova solicitação ao autuado, no intuito de esclarecer o citado índice, contudo, não logrou êxito.

Assinala que em debate recente com colegas de Supervisão e o com Plantão Fiscal da SEFAZ/BA chegou ao entendimento da procedência da redução no percentual praticado pelo autuado, haja vista que ficou convencido de que a carga tributária das operações destinadas ao Estado da Bahia tem seu montante reduzido em 67,06%, que é a proporção entre o percentual geral (17%) e aquele já citado para as operações internas (5,6%), conforme o Convenio ICMS 52/91.

Conforme se verifica, o próprio autuante reconheceu acertadamente a insubsistência da autuação, haja vista que o autuado utilizou corretamente a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91.

Diante disso, este item da autuação é insubsistente.

No respeitante à infração 2, o autuante que cumpriu a diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal esclareceu o seguinte:

– acatou as exclusões apontadas na planilha “*Relatório Fiscalização*”, no quadro “**RESUMO**” constante do final da mesma, inclusa no arquivo correspondente à infração 2 intitulado “*Resposta Fiscalização Planilha Fiscal_sem_retencao_ate_2406.xls*” (fls. 194/mídia anexa), conforme abaixo:

- Cobrança indevida - NFs duplicadas	R\$ 82.876,45
- Cobrança indevida - Protocolo 127/08 Efeitos a partir de 01/02/2009	R\$ 2.947,86
- Cobrança indevida - Protocolo 5/2011 Efeitos a partir de 01/05/2011	R\$128.177,01
- Cobrança indevida - Falta de redução da Base de cálculo para itens constantes no Convênio 52/91 R\$	910,15
- Diferença de Cálculo planilha fiscalização;	R\$ 4,36

– acatou também o valor reconhecido relativamente aos itens previstos no Protocolo ICMS 41/08, consignados pelo autuado no total de R\$14.452,20;

- não acatou a exclusão pleiteada no montante de R\$928.085,24, correspondente às mercadorias não abarcadas pelo mesmo Protocolo. Esclarece que parte destes itens está sujeita à substituição tributária por força de outros acordos interestaduais. Diz que desse modo consolidou em novo demonstrativo denominado “*Diligência_INFRAÇÃO_02_sem_retenção_ate_2406.xls*” tanto as operações abarcadas pelo Protocolo 41/08 – acatadas pela defesa – como aquelas sujeitas à substituição por força de diversos Convênios e Protocolos. Registra que na coluna “L” da planilha segue indicada a legislação respectiva e na coluna “N” a margem de valor agregado prevista. Conclui que dessa forma a infração 2 tem seu valor corrigido para R\$512.111,83, conforme mídia digital anexada às fls. 198 dos autos.

Verifico que o autuado cientificado do resultado da diligência apresentou o seu inconformismo quanto à manutenção da exigência no valor de R\$928.085,24 - na realidade, o valor remanescente foi de R\$512.111,83 - sob o argumento que sua manutenção configura clara alteração do critério jurídico adotado ao longo do processo administrativo.

Alega que a infração 2 foi formalizada para exigir o ICMS-ST supostamente não recolhido, sendo que, para tanto, no Auto de Infração em questão, a Fiscalização fundamentou a autuação única e exclusivamente nas cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41, de 4.4.2008. Frisa que no “Enquadramento” da Infração 2 a Fiscalização menciona tão somente as cláusulas de 1 a 4 do Protocolo ICMS 41/08 para embasar a acusação fiscal como se observa no próprio Auto de Infração.

Consigna que, no entanto, ao final do trabalho de diligência, a “Conclusão de Diligência de fls. 195/197” alega que o valor de R\$928.085,24 seria devido, já que os itens relacionados a esse valor “estão sujeitos à substituição tributária por força de outros acordos interestaduais”.

Sustenta que não podem os autuantes adotar critério jurídico distinto, ao tentar impor a exigência do imposto com base em “*outros acordos interestaduais*”, daquele então adotado no momento da lavratura do Auto de Infração sob pena de violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional (CTN).

Efetivamente, o lançamento originariamente deveria indicar não apenas o Protocolo ICMS 41/08, mas sim todos os *outros acordos interestaduais* apontados pelo autuante no cumprimento da diligência, a fim de permitir o exercício do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte.

Sob esse aspecto considero que o inconformismo do impugnante se apresenta correto, haja vista que se defendera apenas sobre a exigência atinente ao Protocolo ICMS 41/08.

Entretanto, entendo que a ausência de indicação dos *outros acordos interestaduais* originariamente no Auto de Infração e seus anexos não se apresenta como um fator determinante de nulidade do lançamento, haja vista que, todos esses *outros acordos interestaduais* tratam da substituição tributária, do mesmo modo que o Protocolo ICMS 41/08, tendo sido as mercadorias arroladas nas planilhas elaboradas pela Fiscalização tratadas como sujeitas ao regime de substituição tributária.

Ou seja, a indicação de *outros acordos interestaduais* no cumprimento da diligência não decorreu de inovação, isto é, de inclusão de itens de mercadorias originariamente não arroladas no levantamento, mas sim de identificação da omissão da descrição quando do lançamento.

Certamente que essa omissão não pode acarretar a nulidade do lançamento, entretanto, considero que no intuito de preservar o direito do contribuinte caberia a reabertura do prazo de defesa, a fim de que este pudesse analisar a imputação sob o ângulo dos *outros acordos interestaduais*, e não apenas o prazo de 10 dias, previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/99, aduzido pelo autuante.

Ocorre que na própria manifestação do impugnante sobre o resultado da diligência é possível verificar que este consigna que no demonstrativo da Fiscalização os valores da exigência mantida em sua grande maioria seriam devidos por força das disposições do Protocolo ICMS 104/09.

Alega que tal ato normativo dispõe sobre a substituição tributária nas *operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno*, operações essas que em nada se referem às operações praticadas, pois se trata de empresa de máquinas e equipamentos agrícolas que está inserida no ramo automotivo adstrita apenas às regras do Protocolo ICMS 41/2008, no qual é prevista a substituição tributária para as peças, partes, componentes, acessórios de uso especificamente automotivo. Sustenta que ante a inaplicabilidade das disposições dos *outros acordos interestaduais* à sua atividade, resta demonstrado que também por esse motivo a manutenção da exigência é improcedente.

Ou seja, o impugnante analisou e identificou que os valores mantidos decorreriam do Protocolo ICMS 104/09, que trata de *operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno*, portanto, não teve nenhum prejuízo quanto ao seu direito de ampla defesa e do contraditório, haja vista que, inclusive, pugna pela improcedência da autuação.

A análise das razões defensivas juntamente com as planilhas elaboradas pelo autuante no cumprimento da diligência permite concluir que assiste razão ao impugnante, no que diz respeito à inaplicabilidade do Protocolo ICMS 104/09 às operações que realizou objeto da autuação.

De fato, o Protocolo ICMS 104/09, trata de operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, portanto, não é aplicável às operações realizadas pelo autuado, haja vista que estas dizem respeito à substituição tributária para as peças, partes, componentes, acessórios de uso especificamente automotivo, consoante o Protocolo ICMS 41/2008.

Diante disso, cabe a exclusão do levantamento levado a efeito pela Fiscalização de todos os itens arrolados na autuação, constantes do novo demonstrativo denominado “*Diligência_INFRAÇÃO_02_sem_retenção_ate_2406.xls*”, referentes ao Protocolo ICMS 104/09, o que resulta na redução do valor de ICMS devido para R\$14.452,20.

Dessa forma, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$14.452,20, conforme o demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. MANTIDO
NOVEMBRO/2008	2.624,17	0,00
DEZEMBRO/2008	17.335,29	0,00
JANEIRO/2009	31.187,62	0,00
FEVEREIRO/2009	43.453,89	2.201,88
MARÇO/2009	100.938,43	6.177,95
ABRIL/2009	35.309,19	0,00
MAIO/2009	44.310,68	0,00
JUNHO/2009	33.489,17	282,47
JULHO/2009	78.915,30	0,00
AGOSTO/2009	68.400,17	0,00
SETEMBRO/2009	71.225,02	1.686,04
OUTUBRO/2009	85.683,97	0,00
NOVEMBRO/2009	47.259,62	144,86
DEZEMBRO/2009	70.921,03	159,34
JANEIRO/2010	31.607,18	3.782,98
FEVEREIRO/2010	54.148,06	16,66
MARÇO/2010	99.107,58	0,00
ABRIL/2010	137.498,19	0,00
MAIO/2010	48.929,10	0,00
JULHO/2010	55.109,58	0,00
TOTAL	1.157.453,24	14.452,18

No que concerne à infração 3, observo que o autuante registra que o autuado reconheceu como devido o ICMS no valor de R\$18.130,57, conforme Regime Especial previsto no Protocolo ICMS 41/08. Esclarece que a estas operações acrescentou outras passíveis de substituição tributária pelas mesmas razões citadas na infração 2, indicando os respectivos diplomas legais também na coluna “L” do demonstrativo e a MVA correspondente na coluna “N”, conforme a planilha “*Diligência_INFRAÇÃO_03_sem_retenção_apartir2506_2010.xls*”, que totalizou o valor de R\$18.228,75.

Constato que a diferença entre o valor reconhecido pelo autuado e o valor apontado no resultado da diligência importa em R\$98,18, valor este que não decorreu de inovação, conforme aduzido pelo ilustre Patrono do autuado que se fez presente na sessão de julgamento e exerceu o seu direito de sustentação oral.

Assim sendo, esta infração é parcialmente subsistente no valor de R\$18.228,74, conforme demonstrativo abaixo:

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. MANTIDO
JUNHO/2010	7.745,10	4.495,44
JULHO/2010	16.732,59	12.846,28
AGOSTO/2010	433,09	403,31
SETEMBRO/2010	149,67	148,38
OUTUBRO/2010	112,05	94,39
NOVEMBRO/2010	451,88	240,94
DEZEMBRO/2010	49,27	0,00
TOTAL	25.673,65	18.228,74

Por fim, quanto à arguição defensiva atinente ao aspecto excessivo e confiscatório da multa de 60% incidente sobre o valor do débito, consigno que se trata de multa prevista na Lei nº 7.014/96, sendo vedado a este órgão julgador administrativo declarar constitucionalidade e negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, consoante determina o art. 167, I, II, do RPAF/99. Quanto à redução da multa, saliento que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução é da Câmara Superior deste CONSEF, conforme estabelece o art. 159 do mesmo RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme o demonstrativo abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	1.479.946,52	0,00	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	1.157.453,24	14.452,18	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	25.673,65	18.228,74	60%
TOTAL		2.663.073,41	32.680,92	

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 298624.0028/12-6, lavrado contra **JOHN DEERE BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$32.680,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, 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, 22 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR