

PROCESSO - A. I. Nº 207351.0101/15-8
RECORRENTE - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (MAXXI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0040-01/16
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/10/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0343-12/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. CRÉDITO INDEVIDO. 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. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. 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 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, não ocorreria o ICMS diferencial de alíquotas. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas, rejeitado o pedido de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto em face da Decisão primária que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 13/03/2015 em decorrência do cometimento de sete infrações, para exigir o recolhimento de ICMS, no montante de R\$160.833,80, acrescido das multas aplicadas, tendo o julgamento de piso reduzido a exigência de imposto para o valor de R\$119.011,33.

É objeto do presente recurso apenas as infrações 3 e 7, a seguir transcritas:

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 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%.

O voto do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, conclui que o Auto de Infração é Procedente em Parte, como segue:

“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 dívida, 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.

(...)

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 regularmente 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 pasteleria - Produtos de padaria, pasteleria 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 eclair, 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 I, 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 I do RICMS BA, com NCM 4202.1 e 4202.9 é que os mesmos se destinem 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 colchonetes 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 guarnecidos 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 luminosos, e artigos semelhantes, contendo uma fonte luminosa fixa permanente, e suas partes não especificadas nem compreendidas em outras posições.
9406.00	Construções pré-fabricadas.

Observe 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 constituído 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 colchoneiro 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 colchoneiro 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 "colchoneiro 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 colchoneiro, no total de R\$545,67.

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

	Yokitos	confeitos	espeto	sacolas	Total
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
Total	45,01	56,30	344,93	714,00	1.160,24

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.

(...)

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 áudiofrequência; 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 clausula 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 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 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%
TOTAL	160.733,81	119.011,33		

Dissentindo do julgamento na instância *a quo*, o sujeito passivo recorre, apontando inicialmente que com relação à infração 3, houve equívoco do autuante, ao incluir operações de saídas de mercadorias que não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, resultando em um lançamento ilíquido e incerto.

Aduz que o produto *Colchonete Adventure* não é um colchão, nem mesmo está classificado na NCM 9404.2, tendo em vista que o produto referido na norma é o colchão tradicional de utilização doméstica.

Salienta ainda que para um produto estar na substituição tributária é necessário que exista a coincidência entre as características da mercadoria e os atributos descritos no referido dispositivo, de forma que a mercadoria envolvida na operação apresente denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes com as descrições contidas na norma, o que não seria o caso, devendo, pois, ser o dito produto excluído do levantamento, entendendo que é legítimo o aproveitamento do crédito oriundo de sua aquisição.

Sobre a infração 07, aduz de plano que teria sido desconsiderada a determinação contida no Convênio 52/91, qual seja, a determinação de que, para os produtos citados no anexo I, a carga tributária efetiva nas operações interestaduais que tenham origem na região sul/sudeste com destino ao nordeste será de 5,14%.

Destaca que apesar de o autuante ter aplicado DIFAL de 10%, não haveria dúvidas de que os produtos objeto da autuação podem ser encontrados na lista do anexo I do citado convênio.

Como exemplo, aponta os seguintes itens do levantamento: Grupo gerador, Unidade Condensadora, Unidade Evaporadora, Transformador, Empilhadeira e Balança.

Salienta que a rigor da norma de regência, tais produtos se amoldam perfeitamente à possibilidade de fazerem jus à aplicação de alíquota de 5,14%, por se tratarem de máquinas, aparelhos, e equipamentos industriais.

Diz da exorbitância da multa aplicada, em absoluta violação ao princípio do não confisco. Transcreve jurisprudência emanada do STF.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Maria José Coelho Sento Sé, fls. 272/273, após discorrer sobre o feito e as acusações que pesam sobre a Recorrente, aponta que as imputações fiscais estão absolutamente claras, devidamente tipificadas, tendo sido observados os princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material.

Ressalta que as alegações sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária estadual não poderá ser apreciada por este CONSEF, em face dos termos do art. 167, inciso II, do RPAF/BA.

Destaca que há previsão legal para as multas aplicadas e que, quanto ao pedido de dispensa ou de redução das multas por descumprimento de obrigação principal, cabe ao Contribuinte endereçá-lo à Câmara Superior deste CONSEF.

Salienta que comunga com o entendimento da decisão pela rejeição da diligência em face aos elementos probatórios constantes nos autos se revelarem suficientes à formação da convicção dos julgadores, opinando pelo indeferimento do pleito pelos julgadores da Câmara de

Julgamento Fiscal.

Da análise de infração 03, diz que o produto *colchonete* representa espécie do gênero *colchão*, diferenciando apenas pelo tamanho e espessura, apontando que a partir de 2014, no Brasil, é obrigatória sua certificação pelo INMETRO para todos os colchões de espuma e ortopédicos ou colchonetes que possuam o mesmo tipo e revestimento.

Também aponta jurisprudência deste CONSEF (CJF Nº 0247-11/14) que definiu, inequivocamente, que a posição 94.04.02, inclui, sem exceções, todos os tipos de colchões.

Por fim, registra que o recorrente não logra colacionar aos autos provas documentais capazes de elidir a infração 7, embora reconheça que os produtos exemplificados pelo contribuinte, são contemplados com o benefício da redução da base de cálculo, não existe prova inequívoca de que foram esses, efetivamente, os produtos adquiridos e escriturados pelo autuado.

No mais, com supedâneo no art. 143 do RPAF, diz que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Opina então pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Às fls. 276/281 o Recorrente em nova manifestação reitera as suas razões relativas à Infração 03 (item *COLCHONETE ADEVENTURE*), aduzindo que restou demonstrado que tal mercadoria não está sujeita à substituição tributária, já que não se confundem com os colchões tradicionais.

Consigna que sua conduta não teria gerado qualquer prejuízo ao Erário, eis que houve estorno do crédito pelo débito na saída. Transcreve jurisprudência emanada deste Conselho.

Em nova manifestação, às fls. 287/289, em relação à Infração 7, aponta que houve equívoco do Autuante por desconsiderar a determinação contida no Convênio 52/91, na medida em que não reduziu a base de cálculo incidente sobre os produtos objeto da autuação, além de ter cobrado diferencial de alíquota convencional, pelo que a carga tributária efetiva não foi alcançada pelo benefício devido. Jungiu cópias das notas fiscais respectivas.

Esta 2ª Câmara deliberou baixar o PAF em diligência à Inspetoria de Origem para:

1. *Que seja intimado o Contribuinte para, no prazo regulamentar, apresentar as notas fiscais relativas às aquisições que, a seu ver, estariam albergadas no referido Convênio nº 52/91;*
2. *E, assim o fazendo, se constatada a pertinência de suas alegações recursais, o Autuante deverá refazer o demonstrativo de débito relativo à infração 07, considerando a redução da base de cálculo prevista no art. 266, I, alínea “a” que recepcionou o supra citado convênio.*

Às fls. 336/337 o diligente, assim conclui sua Informação Fiscal:

“(…)

Observamos facilmente que as entradas de ativos para as quais foram cobradas diferencial de alíquota, referem-se a produtos cujas NCM’s são: 85182900 e 11081400, cujas características são típicas de instalações comerciais e não de equipamentos industriais destinados a produção.

A cláusula primeira remete ao Anexo I do mesmo convênio. Ao analisarmos os itens comparando a descrição e a NCM, constante na NF-e de entradas, conforme relacionado no Anexo_06_01_01 folhas 39 a 45 do presente processo, com a descrição e a NCM constante no Anexo I do convênio 52/91, não encontramos nenhuma correspondência. Categoricamente os produtos não constam no Anexo I do Convênio 52/91, portanto fora do escopo de redução da base de cálculo”.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, ao rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª JFJ deste CONSEF, Acórdão JFJ nº 0040-01/16, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento da exação do tributo apurado na ação fiscal.

O Recurso que ora se discute tem assento na acusação de haver o Contribuinte utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, além de haver deixado 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.

Em síntese, a tese recursal discute as infrações aduzindo em relação à infração 03 que o produto *Colchonete Adventure* não seria colchão, nem mesmo estaria classificado na NCM 94.04.2, entendido que o produto referido na norma é o colchão tradicional de utilização doméstica.

Já com relação à infração 7, a tese do Sujeito Passivo se alicerça em suposto equívoco perpetrado pelo autuante por desconsiderar os comandos do Convênio ICMS 52/91, entendendo o Contribuinte que deveria ter sido levado a efeito a redução da base de cálculo incidente sobre os produtos objeto da autuação, o que repercutiu na cobrança de diferencial de alíquota.

Quanto à infração 3, *data máxima vênia*, a tese do Contribuinte não pode prosperar. É que não parece lógica nem sensata a assertiva de que o produto *Colchonete Adventure* não seja colchão.

É óbvio que o *colchonete* é mera espécie do gênero *colchão*, eis que, como bem assinalado pela n. Procuradora da PGE/PROFIS, diferenciam-se apenas pelo tamanho e espessura, com o pertinente registro de que a partir de 2014 passou a ser obrigatória a certificação pelo INMETRO para *todos os colchões de espuma e ortopédicos ou colchonetes*.

Isto posto, não há como acolher a tese recursal.

Para a infração 7, a busca da verdade dos fatos foi objeto de diligência encaminhada por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, cuja conclusão desmonta as pretensões do Sujeito Passivo, haja vista que nenhum dos produtos objeto da autuação está listado no Anexo I do Convênio ICMS 52/91, conforme consignado pela Fiscal que realizou a diligência antes referida.

Ou seja, em face do fato de que a comparação da descrição dos produtos e a NCM (constante na NF-e de entradas) não determina correspondência que autorize a redução da base de cálculo do imposto, outra não pode ser a conclusão senão a de que a decisão de piso está absolutamente correta e plenamente amoldada à legislação.

Nesses termos, por tudo o quanto exposto, o voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao apelo recursal, mantendo a decisão de piso tal como prolatada.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207351.0101/15-8**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. (MAXXI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$119.011,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2017.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS