

A. I. N° - 206912.0030/11-8
AUTUADO - WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - VLADIMIR MIRANDA MORGADO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22. 12. 2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0200-01/17

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDOS NA BAHIA. **a)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado que parte das mercadorias objeto da autuação não está enquadrada no regime de substituição tributária, portanto, descabendo ao autuado a obrigação pela retenção do imposto, nas operações interestaduais. A legislação baiana, com base nos convênios e protocolos, prevê a retenção do imposto pelo remetente. Diligências realizadas pela Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF), bem como pelo Auditor Fiscal autuante, por solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal, confirmaram a alegação defensiva de existência de duplicidades de lançamentos de notas fiscais. Realizada revisão fiscal com os ajustes e correções que se fizeram necessários para deslinde da questão. Excluídas mercadorias mantidas indevidamente na revisão fiscal por também não estarem enquadradas no regime de substituição tributária. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infrações 1 e 2 parcialmente procedentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de perícia/diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2011, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$221.293,02, 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 contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de agosto a dezembro de 2009, janeiro a outubro e dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$204.546,77, acrescido da multa de 60%. Consta adicionalmente na descrição da infração que: *A falta de retenção e a retenção a menor se relacionam a produtos enquadrados na sub seguintes acordos interestaduais: Para macarrão instantâneo, bolachas, biscoitos e bolinhos, violação das cláusulas 1ª, 2ª e 3ª do Prot ICMS 50/05. Para discos de sistema de leitura por raio laser ("cds" e "dvds"), violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Prot ICMS 19/85. Para aguardentes, violação das cláusulas 1ª, 3ª e 5ª do Prot. 15/06. Para cremes dentais (pastas dentífricas), absorventes higiênicos, preservativos, escovas dentais, fios dentais, fitas dentais, preparações para higiene bucal e dentária e fraldas*

descartáveis, violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Conv ICMS 76/94. Para ceras, colas e lustra-pneus, violação das cláusulas 1ª, 3ª e 5ª do Conv. ICMS 74/94. Para as lâmpadas, violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Prot ICMS 17/85. Para rações animais, violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Prot ICMS 26/04. Para bebidas energéticas, violação das cláusulas 1ª, 3ª, 4ª e 4ª-A do Prot. ICMS 11/91 e da Instrução Normativa editada pela Bahia Nº 04/09 e alterações posteriores, que implantaram pauta fiscal para fixação da base de cálculo do imposto; para óleos e fluidos, violação das cláusulas 1ª e 3ª do Conv ICMS 03/99. Para coberturas de sorvete, violação das cláusulas 1ª e 2ª do Prot ICMS 20/05. Os demonstrativos anexos (tanto impressos como em mídia, ambos entregues ao contribuinte) - agrupados anualmente por produtos que não tiveram a retenção e produtos que sofreram a retenção a menor do imposto - apontam para cada produto especificado no documento fiscal o acordo interestadual (convênio ou protocolo) ao qual pertence e está enquadrado, com as respectivas margens de valor agregado aplicadas (MVAs), de sorte que tais demonstrativos constituem parte integrante do presente auto de infração;

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 contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de agosto a dezembro de 2009, janeiro a outubro e dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$16.746,25, acrescido da multa de 60%. Consta adicionalmente na descrição da infração que: *A falta de retenção e a retenção a menor se relacionam a produtos enquadrados na substituição tributária devida nas operações interestaduais, havendo o descumprimento dos seguintes acordos interestaduais: Para macarrão instantâneo, bolachas, biscoitos e bolinhos, violação das cláusulas 1ª, 2ª e 3ª do Prot ICMS 50/05. Para discos de sistema de leitura por raio laser ("cds" e "dvds"), violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Prot ICMS 19/85. Para aguardentes, violação das cláusulas 1ª, 3ª e 5ª do Prot. 15/06. Para cremes dentais (pastas dentrificias), absorventes higiênicos, preservativos, escovas dentais, fios dentais, fitas dentais, preparações para higiene bucal e dentária e fraldas descartáveis, violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Conv ICMS 76/94. Para ceras, colas e lustra-pneus, violação das cláusulas 1ª, 3ª e 5ª do Conv. ICMS 74/94. Para as lâmpadas, violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Prot ICMS 17/85. Para rações animais, violação das cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 4ª do Prot ICMS 26/04. Para bebidas energéticas, violação das cláusulas 1ª, 3ª, 4ª e 4ª-A do Prot. ICMS 11/91 e da Instrução Normativa editada pela Bahia Nº 04/09 e alterações posteriores, que implantaram pauta fiscal para fixação da base de cálculo do imposto; para óleos e fluidos, violação das cláusulas 1ª e 3ª do Conv ICMS 03/99. Para coberturas de sorvete, violação das cláusulas 1ª e 2ª do Prot ICMS 20/05. Os demonstrativos anexos (tanto impressos como em mídia, ambos entregues ao contribuinte) - agrupados anualmente por produtos que não tiveram a retenção e produtos que sofreram a retenção a menor do imposto - apontam para cada produto especificado no documento fiscal o acordo interestadual (convênio ou protocolo) ao qual pertence e está enquadrado, com as respectivas margens de valor agregado aplicadas (MVAs), de sorte que tais demonstrativos constituem parte integrante do presente auto de infração.*

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 127 a 133). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Sustenta a improcedência das infrações 1 e 2.

Afirma o impugnante que o produto *cobertura de sorvete* não está sujeito ao regime de substituição tributária conforme a acusação fiscal. Diz que o Protocolo ICMS 20/2005 aduzido pela Fiscalização não contempla o referido produto, mas disciplina regime de substituição tributária, apenas, para as operações com sorvete e com preparados para fabricação de sorvete em máquina. Acrescenta que inexistente dúvida que a cobertura não pode ser equiparada ao sorvete ou outro qualquer preparado para sua fabricação em máquina.

Sustenta, também, que o produto *macarrão instantâneo* embora conste do Protocolo ICMS 50/2005, a sua inclusão no regime de substituição tributária no Estado da Bahia somente ocorreu a partir de 01/06/2010, quando foi acrescentado ao art. 353 do RICMS/BA/97.

Assevera que o produto *cola branca escolar* não está sujeito ao regime de substituição tributária,

conforme disposto no art. 353, II, item 40.2, do RICMS/BA/97. Reproduz o mencionado dispositivo regulamentar.

Afirma que o produto *fluido para radiador*, segundo a cláusula primeira do Convênio ICMS 03/99, tem como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS o remetente industrial. Explica que isso decorre do fato de que, sendo uma central de distribuição, adquire a mercadoria diretamente do industrial. Diz que, neste caso, descabe falar-se em falta de retenção ou retenção a menos do ICMS ST.

Alega quanto ao produto *preservativo* que não é sua a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST, mas sim do estabelecimento importador ou industrial fabricante, na qualidade de sujeito passivo por substituição, consoante dispõe a cláusula primeira do Convênio ICMS 76/94.

Diz que reforça ainda a improcedência da autuação quanto a esse produto o fato de que está isento de tributação, conforme a cláusula primeira do Convênio ICMS 89/97 e o art. 31, XVII, do RICMS/BA/97.

Alega, ainda, a existência de lançamento em duplicidade conforme notas fiscais que relaciona.

Conclusivamente, diz que, por amostragem, denota-se que o lançamento não preenche o requisito de certeza e liquidez, sendo que, devido ao grande número de produtos fiscalizados e dos equívocos incorridos pelo autuante quando da classificação, é de suma importância a realização de perícia/diligência para esclarecer os fatos.

Prosseguindo, reporta-se sobre a desproporcionalidade da multa. Alega que a multa é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório. Diz que é necessária a dosimetria da pena por força do princípio da proporcionalidade. Assinala que a jurisprudência já consagrou a necessidade de analisar a intenção do contribuinte, se era de sonegar ou não. Neste sentido, invoca e reproduz decisões.

Conclusivamente, pede, sucessivamente, a improcedência da autuação; que seja reduzida ou mesmo afastada a multa imposta.

Continuando, reporta-se sobre o “in dubio pro contribuinte”. Diz que há de ser levado em consideração também o benefício da dúvida, consoante o art. 112 do CTN. Frisa que o direito está prenhe de certeza, contudo, se alguma restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN, que seja aplicada a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgado improcedente o Auto de Infração, o que requer.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, que na dúvida lhe seja conferida a interpretação mais benéfica, consoante o art. 112 do CTN. Protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como a juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria, inspeção, e tudo o mais que concorra para a prática da mais lúdima justiça.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 165 a 171). Consigna que o impugnante limitou-se a questionar a validade da exigência fiscal no que se refere ao descabimento da tributação antecipada nas operações realizadas com cobertura de sorvete, macarrão instantâneo, cola branca escolar, fluido para radiador e preservativos, além de haver em certos casos cobrança em duplicidade.

Apresenta uma análise de cada um dos produtos conforme abaixo:

- *cobertura para sorvete* – observa que o impugnante garante que este produto se não encontra descrito no Protocolo n. ICMS 20/05, contudo, afirma o autuante que o mais importante para enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária é a sua tipificação na NCM, como costumam referenciar os acordos interestaduais.

Diz que no caso do referido Protocolo, sujeitam-se à tributação especial aqueles produtos que estiverem classificados nas NCMs 1806, 1901 e 2106, conforme reza a cláusula primeira, §1º, II.

Salienta que os arquivos magnéticos elaborados e transmitidos pela própria empresa foram

“rodados” no sistema AUDIT ST da SEFAZ/BA e ali se constatou que as mercadorias intituladas *cobertura para sorvete* receberam a classificação fiscal 1806, 1901 e 2106, atribuída pela própria empresa.

Observa que foi o sujeito passivo quem considerou estarem ditas coberturas para sorvete classificadas em código NCMs sujeitos à substituição tributária, nada lhe restando senão promover o lançamento de ofício;

- *macarrão instantâneo* – Diz que neste particular, alega o sujeito passivo que de fato este produto está contemplado no Protocolo ICMS 50/05, mas a Bahia a ele aderiu somente em 01/6/10, época em que a previsão da tributação antecipada desta mercadoria foi inserida no RICMS, designadamente no art. 353.

Ressalta que, salvo melhor juízo, parece ter havido uma interpretação equivocada na impugnação. Diz que, verdadeiramente, o referido dispositivo regulamentar disciplina a substituição tributária nas operações internas, originadas do território baiano. Acrescenta que o caso em tela trata de operação interestadual, oriunda do Estado de Pernambuco, disciplinada mediante acordo interestadual aprovado no CONFAZ.

Consigna que uma simples consulta ao mencionado Protocolo traz a certeza de que desde a sua concepção a Bahia já figurava como uma das unidades federativas signatárias, ao lado de Alagoas, Amapá, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe. E isto remonta de 23/12/2005, cinco anos antes do que imagina o impugnante.

- *cola branca escolar* – Diz que o impugnante argumenta que o apontado art. 353 do RICMS/BA exclui da substituição tributária interna o produto cola branca escolar.

Assevera que novamente incorre em equívoco o impugnante na interpretação. Diz que o fato da cola branca escolar estar fora da tributação antecipada nas operações internas não exclui o contribuinte da sua responsabilidade por substituição nas operações interestaduais, até porque a citada mercadoria não está isenta de imposto nas operações internas nem se submete a qualquer outro tipo de desoneração.

Lembra o autuante que a substituição tributária no ICMS visa exigir o recolhimento antecipado de uma operação de circulação de mercadoria que ainda vai acontecer. Consigna que quando o autuado vendeu a cola branca escolar para o varejista baiano assumiu a obrigação como substituto de pagar o imposto no lugar deste último, que seria devido quando este último a revendesse para terceiro. Acrescenta que só não haveria a obrigação de ser feita a retenção se esta operação de revenda estivesse desonerada de tributação, o que não é o caso dos autos. Observa que a cola branca escolar não está vinculada à substituição tributária interna, porém, sua venda é tributada normalmente;

- *preservativos* – Assinala que a alegação defensiva parece iniciar com certa pertinência porque efetivamente a operação interna subsequente, praticada dentro da Bahia, goza de isenção, a teor do inciso XVII do art. 31 do RICMS/BA.

Aduz o autuante que, todavia, pela dicção literal da própria norma regulamentar reproduzida pelo impugnante, a isenção é condicional, só teria cabimento se o sujeito passivo abatesse do preço da mercadoria o valor equivalente ao tributo que seria devido caso inexistisse a isenção e demonstrasse expressamente isso na nota fiscal, consoante manda o Convênio ICMS 116/98.

Salienta que da análise dos elementos fornecidos à auditoria em momento nenhum isto ficou provado, quer pela apresentação de documentos fiscais, quer pelo que consta dos arquivos magnéticos transmitidos via SINTEGRA para a Bahia. Registra que neles não se verifica na coluna descontos qualquer valor que enunciasse o abatimento do imposto no preço da mercadoria, pois só assim este benefício poderia ser repassado para o consumidor final.

Contesta a alegação do autuado de que não é sujeito passivo do ICMS-ST, em razão de o Convênio ICMS 76/94 apenas prever como responsável por substituição o industrial e o importador, adjetivações que o autuado não possui.

Assevera que a alegação defensiva não pode prosperar. Diz ser claro que ao adquirir o preservativo de um industrial, estava a operação já sujeita à substituição tributária, de modo que aquele procedera à retenção do ICMS, recolhendo-o em favor do erário pernambucano. Observa que se posteriormente é feita uma operação interestadual, onde as operações subsequentes serão realizadas em outra unidade federativa, Pernambuco deixa de ser o beneficiário do imposto retido antecipadamente e o Estado de destino é quem passará a usufruir do seu recolhimento, pois aquela presunção de que as operações subsequentes se dariam em solo pernambucano não mais existe, uma vez que estas ocorrerão agora no território de destino.

Registra que nesse caso, para não causar enriquecimento sem causa ao Estado de origem em detrimento ao Estado de destino, nova retenção será feita, anulando-se o pagamento por substituição que foi realizado anteriormente.

Diz ser essa a inteligência do acordo implantador das normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, no caso o Convênio ICMS 81/93, no qual se diz textualmente que na operação interestadual deve ser feita a retenção em favor do Estado de destino mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente, conforme inteligência das cláusulas segunda e terceira, cuja teor reproduz;

- *fluido para radiadores* – Afirma que idêntico argumento falho é usado pelo impugnante quanto ao referido produto, desta feita com base no Convênio ICMS 03/99, ali supostamente o industrial considerado como responsável substituto.

Observa que os mesmos contra-argumentos são oferecidos para desfazer a pretensão defensiva. Ou seja, não importa quem esteja originariamente eleito como sujeito passivo no acordo interestadual; se posteriormente é feita uma operação interestadual, nova retenção há que ser feita, agora em prol do Estado de destino, cuidando o remetente de providenciar o ressarcimento da primeira substituição para evitar que duas unidades federativas acabem ficando como beneficiária do imposto incidente sobre um único fato gerador.

Ressalta que mesmo que o autuado não fosse obrigado a fazer a retenção com base no Convênio ICMS 81/93, o que, segundo diz, não é o caso, mesmo assim ele continuaria com a sujeição passiva só pela interpretação do Convênio ICMS 03/99, pois nele está dito que para fluidos a responsabilidade não é só do industrial mas do remetente, conforme estipula a cláusula primeira, cuja redação transcreve.

No tocante à alegação defensiva a documentos lançados em duplicidade, diz que talvez o impugnante queira exprimir é que há casos em que o mesmo produto objeto de uma só nota fiscal está lançado mais de uma vez.

Afirma que se em algumas hipóteses isto de fato se verifica é porque a nota fiscal reflete exatamente isso, ou seja, exhibe o mesmo produto mais de uma vez, em igual quantidade ou não. Neste sentido, o autuante apresenta um exemplo hipotético. Afirma que a auditoria apenas reverberou os registros da forma que estavam lançados nos arquivos magnéticos, pois estes devem espelhar os dados constantes nos documentos fiscais, nem mais, nem menos.

Ressalta que se acaso houve, por erro e extraordinariedade da situação, algum registro no arquivo magnético que não correspondesse à realidade, deveria o autuado fazer a devida contraprova trazendo aos autos cópias das notas fiscais que demonstrassem a duplicidade, o que não foi providenciado em momento algum.

Quanto à desproporcionalidade da multa, diz que a previsão das multas está nos artigos 136 e 137 do CTN e o montante de 60% deflui do art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96. Observa que seria possível pensar em multa com efeito de confisco se da sua aplicação resultasse em montante muito próximo ou equivalente ao próprio valor da mercadoria, o que, nem de longe, se caracterizou no presente caso.

Quanto ao pedido de perícia/diligência, diz que não tem fundamento algum, na medida em que não se esclarece o porquê de ser realizada, razão pelo qual deve ser rechaçado.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF), fl. 174, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências pelo Auditor Fiscal diligenciador:

- elaborasse um demonstrativo, totalizando os valores cobrados mês a mês em cada infração, relativamente às operações com produto cobertura para sorvete;
- mediante a análise de uma amostragem significativa, verificasse se nas notas fiscais referentes às operações com preservativos foi informado o valor do ICMS que seria devido caso inexistisse a isenção do art. 31, XVII, do RICMS/BA. Em caso positivo, a análise deveria ser estendida a todas as operações listadas nas Infrações 1 e 2. Com base nessa análise, deveria ser elaborado um demonstrativo, totalizando os valores cobrados mês a mês em cada infração, relativamente às operações que tivessem a informação do valor do ICMS devido caso inexistisse a isenção;
- intimasse o autuado a apresentar as notas fiscais tidas como lançadas em duplicidade. Caso ficasse comprovada a alegada duplicidade, deveria o diligenciador elaborar um demonstrativo, totalizando, mês a mês, os valores exigidos na autuação relativamente às operações lançadas em duplicidade.

O Auditor Fiscal diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC Nº 099/2012 (fls. 177 a 180). Esclareceu que o resultado da análise mais acurada de todos os demonstrativos que dão embasamento às autuações 1 e 2 é de que não somente a notas fiscais indicadas pelo autuado à fl. 131 foram consideradas em duplicidade pelo autuante, mas sim muitas outras notas fiscais.

Diz que há caso de notas fiscais em que não foi considerada apenas em duplicidade, e sim repetida em 06 (seis) vezes, a exemplo da Nota Fiscal nº. 435 (Produto ENERGETICO DRINK 6X250ML RED BULL), ou repetida 04(quatro) vezes no caso da Nota Fiscal nº 399 (Produto COBERT SORV CARAM 12X1KG DU PORTO), todas elas constantes do demonstrativo de fl. 44, constante da infração 1.

Salienta que da análise de todos os dois demonstrativos que dão sustentação ao lançamento das infrações 1 e 2, vê-se claramente a ocorrência, quase na sua totalidade, de erros por duplicidade de registro das notas fiscais no levantamento da ação fiscal acostada aos autos pelo autuante.

Registra que poderia ser feito o expurgo dessas duplicidades no levantamento, porém dado ao grande volume de registro de notas fiscais para duas autuações, no caso a infração 1 possui mais de 6.000 registros de notas fiscais e a infração 2, mais de 700 registros, se conclui que está fora do escopo de trabalho da diligência solicitada.

Observa quanto ao registro feito pelo autuante que, da análise dos demonstrativos de fls. 44-77 (infração 1) e de fls.85-123 (infração 2) verifica-se a ocorrência de registros de notas fiscais com mesmo numero, mesma quantidade e descrição do produto, assim como mesmo valor, é significativa, que salvo melhor juízo, ao seu ver, merece uma revisão mais acurada dos demonstrativos que fundamentam as autuações.

Ressalta que essa revisão só é possível por um trabalho de auditoria subsidiado pelos os papeis de trabalhos desenvolvidos pelo autuante, o que pode acontecer, dentro do fluxo do processo administrativo fiscal, em uma nova informação fiscal a ser desenvolvido pelo próprio autuante.

Conclusivamente, consigna o seguinte quanto às solicitações contidas na diligência:

- ***Item 1, que seja elaborado um demonstrativo, totalizando os valores cobrados mês a mês em cada infração, relativamente às operações com produto cobertura para sorvete (grifo nosso).***

Diz que os valores cobrados mês a mês em cada infração relativo ao produto “cobertura para sorvete” estão apresentados no quadro 01, apurado em Planilha Excel, que faz parte integrante do relatório, levantado a partir dos arquivos acostados aos autos, pelo autuante, que fundamentam as autuações objeto do Auto em tela.

- *Item 2, que, mediante a análise de uma amostragem significativa, seja verificado se nas notas fiscais referentes às operações com preservativos foi informado o valor do ICMS que seria devido caso inexistisse a isenção do art. 31, XVII, do RICMS/BA (grifo nosso). Em caso positivo, a análise deverá ser estendida a todas as operações listadas nas Infrações 1 e 2. Com base nessa análise, deverá ser elaborado um demonstrativo, totalizando os valores cobrados mês a mês em cada infração, relativamente às operações que tenha a informação do valor do ICMS devido caso inexistisse a isenção (grifo nosso).*

Registra que intimado o autuado na forma do termo de intimação de fls. 182 e 186, até a data de emissão do Parecer, nada foi apresentado pelo autuado que pudesse atender ao solicitado, em que pese tenha efetuado alguns contatos por telefone com o Escritório de Advocacia Ivo Barboza & Advogados Associados, defendente do autuado, neste processo administrativo fiscal, na forma da procuração acostada aos autos à fl.134.

- *Item 3, que seja intimado o autuado a apresentar as notas fiscais tidas como lançadas em duplicidade. Caso fique comprovada a alegada duplicidade, deverá o diligenciador elaborar um demonstrativo, totalizando mês a mês, os valores exigidos na autuação relativamente as operações lançadas em duplicidade (grifo nosso).*

Salienta que em que pese o Relator, solicitar que se intimasse o autuado a apresentar as notas fiscais tidas como lançadas em duplicidades, a análise dos demonstrativos, que fundamentam as autuações, confirma claramente que há duplicidades de lançamentos de notas fiscais no levantamento em número elevado de situações.

Sugere que dado o número elevado de registros envolvidos na autuação, que as duplicidades, por erro do levantamento fiscal, sejam saneadas pelo autuante.

O autuado cientificado do Parecer ASTEC Nº 099/2012 se manifestou (fls. 203 a 209). Consigna que restou demonstrado que vários produtos foram autuados equivocadamente, a exemplo de *cobertura de sorvete, macarrão instantâneo, cola branca escolar, fluido para radiador, preservativo*, e outros, por diversos motivos. Frisa que na sessão do dia 30/11/2011, o processo foi convertido em diligência à ASTEC para obter maior análise dos documentos autuados e impugnados pela empresa. Diz que assim foi pleiteada diligência somente referente aos produtos: *cobertura de chocolate e preservativo*, bem como para análise da ocorrência de notas fiscais lançadas em duplicidade.

Reporta-se sobre o produto *cobertura de sorvete*. Afirma que este produto não está sujeito ao regime de substituição tributária. Observa que no Parecer da ASTEC nº 099/2012, o diligenciador disse que: “(...) *os elementos acostados aos autos foram suficientes para que pudéssemos elaborar o demonstrativo às fls. 187-199, em Planilha Excel, que totaliza os valores cobrados mês a mês, em cada umas das infrações, relativamente às operações com o produto cobertura para sorvete.*”

Sustenta, no entanto, que não merece prosperar tal análise, em virtude de que a *cobertura de sorvete* não está sujeita a substituição tributária, haja vista que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, conforme alega o autuante, não contempla a cobertura para sorvete, mas, apenas, para as operações com sorvete e com preparados para fabricação de sorvete em máquina.

Assevera que não há qualquer dúvida que a cobertura não pode ser equiparada ao sorvete ou a qualquer outro preparado para a sua fabricação em máquina, portanto, os valores encontrados, no Quadro 01, do Parecer da ASTEC nº 099/2012, são indevidos, em virtude de não ser objeto do regime de substituição tributária.

Reporta-se sobre o produto *preservativo*. Sustenta, também, que não está sujeito ao regime de substituição tributária.

Afirma que as operações com *preservativos* estão isentas do ICMS, conforme determina o art. 32, XVII, do RICMS/BA e o Convênio 116/98. Reproduz o referido artigo.

Indaga como poderia a empresa reter e recolher o ICMS por substituição tributária sendo a

revenda isenta.

Diz que para cobrança do ICMS-ST, deve ser observada a operação subsequente realizada pelo destinatário e não àquela realizada pelo remetente, que é o seu caso. Alega que, desse modo, não poderia presumir que os *preservativos* adquiridos seriam comercializados sem o atendimento dos requisitos para isenção fixados pela legislação baiana, em especial porque não há na legislação baiana qualquer requisito para isenção de preservativo vinculando a forma de aquisição, ou mesmo a observação de descontos etc. na nota fiscal de aquisição.

Salienta que todos os requisitos fixados terminam na observação da revenda, circunstância desconhecida da empresa no ato do fornecimento e, por conseguinte, impeditiva da presunção de saída subsequente sujeita a tributação e passível de antecipação via substituição tributária.

Assevera que, assim sendo, não poderia exigir o ICMS por substituição tributária.

Prosseguindo, alega a ausência de pedido de diligência em relação aos outros produtos objeto da autuação.

Destaca que outros produtos levantados na impugnação como *macarrão instantâneo*, *cola branca escolar* e *fluido para radiador* não foram alvo de análise pela diligência e terminam por ensejar cerceamento ao direito de defesa.

Afirma que a autuação de tais produtos é indevida em face dos seguintes argumentos:

a) *Macarrão instantâneo*. Embora o referido produto conste no Protocolo ICMS 50/2005, a inclusão no regime de substituição tributária no Estado da Bahia só veio a ocorrer a partir de 01/06/2010, quando foi acrescentado ao art. 353 do RICMS;

b) *Cola branca escolar* não está sujeito a substituição tributária, conforme disposto no art. 353, II, item 40.2 do RICMS/VBA/97;

c) *Fluido para radiador*. O Convênio ICMS 03/99 foi revogado, a partir de 01.01.08, pelo Convênio ICMS 110/07, bem como o Convênio ICMS 110/07 não fixa o regime de substituição tributária nas operações com fluido para radiador. Reproduz o referido Convênio ICMS 110/07, em sua redação original com efeitos até 26.06.12.

Quanto ao cumprimento ao pedido de diligência referente ao produto *preservativo*, diz que olvidou todos os esforços para efetivamente atender à solicitação de envio das notas fiscais eletrônicas com o produto preservativo, contudo, quando conseguiu, em contato por telefone com o autuante, este alegou já ter concluído o trabalho, sendo inútil a remessa da nota fiscal naquela oportunidade.

Alega que no intuito de demonstrar a sua boa-fé, colacionou algumas notas fiscais eletrônicas com o produto *preservativo* (doc. 02), onde há isenção de tributação, conforme determina a cláusula primeira do Convênio ICMS 89/97: “Cláusula primeira. Ficam isentas do ICMS as operações com preservativos, classificados no código 4014.10.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH.”

Assinala que a observação das notas fiscais de aquisição se revela providência inócua, haja vista que, para cobrança do ICMS-ST pelo remetente, como é o seu caso, deve ser observada a tributação da operação subsequente de revenda e não a tributação da aquisição.

Conclusivamente, diz que estando isenta a saída subsequente promovida pelo adquirente, não poderia exigir o ICMS antecipadamente por substituição tributária.

Continuando, alega a necessidade de revisão de todo o levantamento fiscal.

Consigna que como bem analisou o Parecer da ASTEC, em breve verificação às planilhas juntadas pelo autuante sobre os produtos autuados, a existência de várias repetições de um mesmo produto por diversas vezes. Afirma que há lançamento em duplicidade quanto às Notas Fiscais n°s 100433, 100809, 106476, 108115, 108238, 109198, 111721, 112230 e 116770 (04/08/2010, 05/08/2010, 23/08/2010, 27/08/2010, 27/08/2010, 01/09/2010, 06/09/2010, 08/09/2010 e 20/09/2010 – fralda

toque Johnson Baby); 22574 (21/11/2009 – cobertura para sorvete); 113116 (10/09/2010 – ração carne ossinhos/veg 8 kg herói); 117528 (22/09/2010 – ração adulto carne/ossos 2 kg herói); 118445 (24/09/2010 – lâmpada eletrônica), 121598 (04/10/2010 – energético Bad Boy), 123356 (08/10/2010 – ração filhotes carne/ossos 2 kg herói), 242110 e 244279 (03/12/2010 e 10/12/2010 – lâmpada Osram Dulux Value 21W 127V), dentre outros. Diz que diante do quadro exposto, por amostragem, denota-se que o lançamento fiscal não preenche o requisito da certeza e liquidez.

Conclusivamente, sustenta que resta evidente que o Auto de Infração em lide deve ser julgado nulo em sua integralidade, pois baseado em premissas equivocadas, bem como em levantamento dos produtos totalmente equivocado.

Finaliza a Manifestação requerendo a nulidade ou improcedência do Auto de Infração.

O autuante cientificado do Parecer ASTEC/CONSEF se pronunciou (fls. 285 a 292). Reporta-se sobre os itens abordados pelo diligenciador. Tece amplo comentário sobre o que foi dito pelo diligenciador quanto à existência de duplicidades. Reitera que a autuação há de ser mantida incólume na sua inteireza. Ressalta, contudo, que se predispõe analisar o novo montante levantado pela ASTEC/CONSEF acaso venham aos autos elementos instrutórios que deem suporte a isto.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF (fls. 296/297), para atender as seguintes solicitações:

- que fosse elaborado pelo diligenciador um demonstrativo, totalizando os valores exigidos mês a mês, em cada infração, relativamente às operações com os produtos, *macarrão instantâneo*, *cola branca escolar* e *fluido para radiador*;
- que fosse intimado o autuado a identificar, em sua totalidade, as notas fiscais tidas como lançadas em duplicidade, elaborando planilhas nesse sentido, inclusive a apresentar os referidos documentos fiscais;
- que, após o atendimento das solicitações contidas nos itens 1 e 2, deveria o PAF ser encaminhado à IFEP SERVIÇOS, para que o autuante procedesse a um novo exame quanto ao item 2, ou seja, quanto as duplicidades alegadas pelo autuado, elaborando novas planilhas e demonstrativos, se fosse o caso.

O Auditor Fiscal diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC Nº 011/2014 (fls. 325 a 327). Consigna que ao desenvolver os trabalhos de diligência, com objetivo a atender os termos do novo pedido da 1ª JJF, acostado às fls. 296/297 dos autos, informa o seguinte:

- em relação ao item 1, esclarece que os elementos acostados aos autos foram suficientes para que pudesse totalizar os valores exigidos, mês a mês, em cada uma das infrações, relativamente às operações com o produto “*macarrão instantâneo*”, “*cola branca escolar*” e “*fluido para radiador*”. Registra que esses valores estão destacados nos Quadros 01, 02 e 03 abaixo:

Quadro 01			
Valor cobrado mês a mês em cada infração do A.I. nº206912.0030/11-8 em tela, relativo às OPERAÇÕES com o produto MACARRÃO INSTANTÂNEO			
Infração 01		Infração 02	
Mês	Valor-ICMS ST	Mês	Valor-ICMS ST
30/06/2010	672,82	30/06/2010	116,60
31/07/2010	63,32		
Total Infração 01	736,14	Total Infração 02	116,6
Quadro 02			
Valor cobrado mês a mês em cada infração do A.I. nº206912.0030/11-8 em tela, relativo às OPERAÇÕES com o produto COLA BRANCA ESCOLAR			
Infração 01		Infração 02	
Mês	Valor-ICMS ST	Mês	Valor-ICMS ST
31/12/2009	1,90		
31/01/2010	4,44		
28/02/2010	12,09		
31/03/2010	10,30		

Total Infração 01	28,731	Total Infração 02	0,0
<p>Quadro 03</p> <p>Valor cobrado mês a mês em cada infração do A.I. nº206912.0030/11-8 em tela, relativo às OPERAÇÕES com o produto FLUÍDO PARA RADIADOR</p>			
Infração 01		Infração 02	
Mês	Valor-ICMS ST	Mês	Valor-ICMS ST
28/02/2010	19,19		
30/04/2010	19,19		
31/05/2010	38,23		
30/06/2010	76,46		
31/07/2010	76,46		
31/08/2010	19,11		
30/09/2010	19,11		
Total Infração 01	267,75	Total Infração 02	0,0

- em relação ao item 02, conforme anteriormente destacado, informa que intimou (fl. 300) o autuado nos termos abaixo:

[...] a partir da Planilha Excel enviada, em anexo, solicitamos apresentar uma nova Planilha em Excel, indicando apenas as Notas Fiscais que diz estar em DUPLICIDADE nas Infrações 01 e 02 do Auto de Infração nº 206912.0030/11-8 em tela, para que se possa, comprovando a efetiva duplicidade, efetuar a revisão de todo o lançamento fiscal na forma explicitada por Vossa Senhoria em sua MANIFESTAÇÃO acostada aos autos às fls.203/209, mais especificamente item “3.d” da manifestação datada de 21/11/2012 (fls. 208/209). Ademais, torna-se necessário, também, que se apresente cópias de documentos que demonstre tal duplicidade.

Assinala que o autuado, por intermédio do seu patrono, o senhor Alexandre de Araújo Albuquerque (OAB/PE nº 25.108) procedeu entrega de Arquivo em Planilha Excel, acostados aos autos em mídia (CD) à fl. 323, onde destaca todas as Notas Fiscais tidas como lançadas em duplicidades nas Planilhas elaboradas pelo ilustre Auditor Fiscal autuante, referentes à infração 1 (fls. 43/83) e infração 2 (fls. 84/123), objeto da lide em análise.

Acrescenta que, além disso, o autuado apensa às fls. 302/314, cópias de algumas Notas Fiscais relacionadas à infração 2, bem como cópias relacionadas à infração 1 (fls. 315/322), que comprovam claramente os seus registros em duplicidade nas Planilhas elaboradas pelo autuante.

Ressalta que tais deformidades nas Planilhas do Auditor Fiscal, salvo melhor juízo, decorre basicamente de dois motivos, quais sejam: (i) *erro no processamento do Sistema utilizado pelo autuante quando da manipulação das informações extraídas do Banco de Dados da SEFAZ*, (ii) ou *erro nas informações produzidas pelo próprio autuado na transmissão de dados de suas operações do “dia a dia” para SEFAZ através dos Arquivos SINTEGRA*, que foi a base utilizada pelo autuante na construção dos seus papéis de trabalho, em que originaram as duas infrações.

Destaca, neste sentido, conforme já explicitado no Parecer ASTEC 099/2012, fl. 179 dos autos, que poderia desenvolver o expurgo dessas duplicidades no levantamento fiscal, objeto das duas infrações, porém dado ao grande volume de registro de notas fiscais a serem manipuladas, entende que extrapola o escopo de trabalho dessa diligência. Destaca, ainda, que a infração 1 possui mais de 6.000 registros de notas fiscais, por outro lado a infração 2, mais de 700 registros.

Manifesta o entendimento de que tal correção, se de fato caracterizar a duplicidade aventada pelo impugnante, que a seu ver está caracterizada, em especial por conta das notas fiscais agora colacionadas aos autos, só poderá ser efetuada pelo próprio autuante, mesmo porque é quem detém os papéis de trabalho que deram origem as autuações, ademais, poderá observar a necessidade de intimar o autuado a retransmitir os Arquivos SINTEGRA, caso se constate que a duplicidade seja por conta de erros nesses arquivos, com isso refazer todo o Roteiro de Auditoria que deu origem as infrações 1 e 2.

Conclusivamente, diz que tendo cumprido as solicitações objeto da diligência, encaminha o PAF à IFEP SERVIÇOS, a fim de que o autuante tome conhecimento dos novos elementos objeto do presente Parecer ASTEC, bem assim para atender a solicitação do item 3 (fl. 296) do pedido de diligência.

O autuante cientificado do Parecer ASTEC Nº 011/2014 se pronunciou (fls. 330 a 332). Observa que

a empresa limitou-se a juntar umas poucas notas fiscais, como se estas fossem suficientes para elidirem todas as duplicidades acusadas nas planilhas por ela elaboradas. Diz que quando o órgão julgador determinou a *totalidade* é porque no caso em tela não há mais espaços para amostragens, até porque as informações *prestadas pela própria empresa* - os arquivos Sintegra - apontam para resultados diferentes.

Entende que não competiria a ASTEC produzir qualquer parecer antes da diligência ter sido executada integralmente. Caberia, sim, reintimar o autuado para esta transmitir novos arquivos Sintegra, sem as inconsistências de duplos registros ou, pelo menos, para exibir à fiscalização os documentos fiscais relacionados com as duplicidades.

Finaliza reiterando que a autuação há de ser mantida incólume na sua inteireza. Mas também continua se predispondo a analisar o novo montante levantado pela Coordenação Técnica acaso venham aos autos elementos instrutórios que deem suporte a isto.

O autuado cientificado do Parecer ASTEC Nº 011/2014 se manifestou (fls. 351 a 355). Diz que o autuante limitou-se a utilizar o banco de dados sem se dar ao trabalho de verificar se as informações estavam corretas, ao menos por amostragem, com o que violou o art. 142 do CTN. Salienta que é muito cômodo, agora, querer imputar à empresa o ônus de comprovar a duplicidade quando, na verdade, mesmo sendo ônus do autuante, já demonstrou essa duplicidade que, inclusive, foi ratificado no Parecer ASTEC.

Afirma que cabe, agora, o autuante comprovar que não há duplicidade o que, pela impossibilidade de comprovação, tenta jogar esse ônus para a empresa.

Conclusivamente, diz que resta evidente que o presente Auto de Infração deve ser julgado nulo em sua integralidade, haja vista que foi baseado em premissas equivocadas, bem como em levantamento dos produtos totalmente equivocado.

Finaliza a Manifestação requerendo a nulidade/improcedência do Auto de Infração.

O autuante cientificado da Manifestação do autuado se pronunciou (fls. 357 a 359). Contesta as alegações defensivas. Diz que não se trata de adotar a inversão do ônus da prova, como alega o autuado. Afirma que cabe ao contribuinte demonstrar as suas operações sujeitas ao ICMS reunindo-as em arquivos magnéticos a serem tratados por métodos tecnológicos de auditoria tributária.

Finaliza o pronunciamento reiterando todas as informações fiscais produzidas no presente processo, em especial as de fls. 330/332, opinando pela procedência do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do feito em diligência à IFEP COMÉRCIO (fls. 363/364) a fim de que Auditor Fiscal estranho ao feito efetuasse revisão fiscal do lançamento atinente às infrações 1 e 2, adotando as seguintes providências:

- verificasse e analisasse se as duplicidades de notas fiscais consideradas no levantamento levado a efeito pelo autuante, de fato, dizem respeito a erros incorridos na apuração ou, erros incorridos pelo autuado na apresentação dos arquivos do SINTEGRA. Caso necessário intimasse o autuado a retransmitir os arquivos SINTEGRA, se fosse caso, com os dados corretos, bem como a apresentar outros elementos de provas que elucidassem a origem das duplicidades;
- após o atendimento da solicitação contida no item 1, elaborasse, se fosse o caso, novas planilhas e demonstrativos com as exclusões que se fizessem necessárias.

O Auditor Fiscal autuante se pronunciou (fls. 367 a 369). Consigna que depois de muitas idas e vindas do presente processo, finalmente o contribuinte atendeu intimação dos prepostos fazendários (doc. 01), retransmitiu os arquivos magnéticos e o lançamento ficou em condições de ser verificado novamente. Lembra que a defesa alegava ser a cobrança improcedente porque muitos itens dos documentos fiscais foram calculados repetidamente.

Frisa que sempre acenou que seria possível haver multiplicidades, até em virtude de erro cometido pelo próprio sujeito passivo quando do preparo dos arquivos "Sintegra". Mas para isto ser checado, os arquivos precisariam ser refeitos.

Salienta que inexplicavelmente o autuado resistia a reenviar os dados e não podia o autuante assumir como equivocada toda a duplicidade encontrada com base numa documentação anexada que serviu apenas como amostragem.

Observa que o fato é que os arquivos "Sintegra" agora atualizados, contrapostos com as notas fiscais eletrônicas emitidas, acusaram duplicidades de itens que não constavam nesses documentos fiscais mas também apresentaram outras duplicidades que refletem exatamente a informação contida nessas mesmas notas, aliás um procedimento que se vê praticar na praxe mercantil.

Ou seja, nada impede que uma empresa venda 200 canetas, por ilustração, de mesma marca, modelo e preço unitário, e emita a nota fiscal relacionando separadamente dois itens contendo 100 canetas em cada um. Acrescenta que, de fato, houve, por um lado, equívocos cometidos pelo contribuinte no preenchimento dos arquivos "Sintegra" enviados para a Sefaz e, de outro, realmente se constatou a replicação de itens nos documentos fiscais, o que significa que tais mercadorias – todas elas - foram efetivamente encaminhadas para o Estado da Bahia. Assim, ao se verificar, dentro do mesmo exemplo, que uma nota fiscal continha no item 1, 100 canetas da marca x, tipo y, e, no item 2, mais 100 canetas de mesma descrição, isto quer dizer que realmente foram encaminhadas 200 canetas para o destinatário situado em território baiano.

Esclarece que nestas condições o valor devido diminuiu, embora nem de longe tenha sido inteiramente afastado.

Registra que novos levantamentos fiscais foram produzidos (docs. 03 a 06), anexados em excertos na forma de papel, mas disponibilizados *in totum* para o contribuinte em mídia eletrônica. Diz que destes relatórios um novo demonstrativo de débito foi elaborado, igualmente apensado ao PAF (doc. 02).

Finaliza opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado se manifestou (fls. 417 a 421). Alega que a despeito do retorno parcialmente favorável da diligência, o fato é que a autuação ainda está eivada de vícios, sendo evidente que a recomposição dos valores está dotada de erros que não foram retificados pelo autuante, o que só corrobora a iliquidez do Auto de Infração. Reitera que os produtos *cola branca escolar, fluido para radiador, preservativos e macarrão instantâneo* não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, portanto, a incidência do CMS-ST.

Finaliza a Manifestação requerendo a análise dos demais produtos autuados, por entender que o levantamento fiscal está eivado de equívocos e, por conseguinte, que seja julgado nulo/improcedente o Auto de Infração.

O autuante se pronunciou (fls. 424 a 435). Consigna que após um longo tempo dentro do qual o autuado resistiu - em desrespeito a todos aqueles que participam do presente processo – na retransmissão de seus arquivos eletrônicos, no intuito de que a Auditoria verificasse se havia lançamentos em duplicidade, praticados pela própria empresa, acaba, por fim, a "epopeia", sendo o montante revisado e alterado para as seguintes bases:

Exercício de 2009.

Imposto não retido:	R\$1.501,81
Imposto retido a menor:	R\$10.458,40

Exercício de 2010.

Imposto não retido:	R\$13.916,09
Imposto retido a menor:	R\$95.379,92

Comenta que em certas situações, é preciso que a atuação processual temerária seja rechaçada inclusive nas vias administrativas, sobretudo após a importância que assomou esta conduta com o advento da nova lei adjetiva civil, de aplicação supletiva na presente demanda.

Observa que ganhou corpo a ideia de haver refrêios para quem age de má-fé como litigante, pois o novo CPC trata da matéria em seus arts. 80 e 81, cujo teor reproduz.

Frisa que a despeito desta admoestação, mesmo depois de protelar injustificadamente o feito, vem o contribuinte, em manifestação acerca da mudança da quantia reclamada, repetir velhas tergiversações que já foram convenientemente repulsadas quando do oferecimento das primeiras informações fiscais.

Ressalta que o pior é que induz suscitar novas e desnecessárias diligências no sentido de adiar a definição de um julgamento que já se “arrasta” por mais de seis anos, sendo que a maior parte dele dispendida por negativas dela mesma em atender uma obrigação que lhe incumbia.

Chama a atenção para a petição de fls. 417 a 421 que alude aos mesmos produtos que originariamente apontou a sua irresignação e que já foram objeto de contraditório, quais sejam: *macarrão instantâneo, preservativos, coberturas para sorvete e fluido para radiador*, os mesmos de sempre, dentre tantos outros que não sofreram impugnação e, portanto, cristalizou-se como matéria incontroversa.

Registra que tais produtos foram considerados pelo próprio sujeito passivo para efeito de cálculo da substituição tributária. Ou seja, o próprio autuado foi que incluiu tais produtos como objeto da tributação antecipada e que por algum motivo deixou de ser tributado dentro desse regime em algumas operações.

Salienta que para atestar isso, basta consultar os Demonstrativos de ICMS-ST Retido a Menor, revisados e inseridos em mídia digital acostada à fl. 413 dos autos, dos quais aponta um exemplo.

Diz que é estranho que a empresa reconhece, calcula e paga, mesmo que a menos, o imposto atinente a tais mercadorias como enquadradas na substituição tributária e depois insista na tese de que não devem se submeter à retenção.

Consigna que, assim sendo, basta reprisar todos os argumentos já desenvolvidos desde a produção das primeiras informações fiscais e que transcreve sem retoques.

1. *Cobertura para sorvete.*

Observa que o autuado alega que este produto não está descrito no Protocolo ICMS 20/05.

Contesta essa alegação defensiva. Diz que o mais importa para enquadramento da mercadoria no regime de substituição tributária é a sua tipificação na NCM, inclusive como costumam referenciar os acordos interestaduais.

Assinala que no caso do referido Protocolo, sujeitam-se à tributação especial aqueles produtos que estiverem classificados nas NCMs 1806, 1901 e 2106, conforme reza a cláusula primeira, § 1º, II.

Salienta que os arquivos magnéticos elaborados e transmitidos pela própria empresa foram “rodados” no sistema AUDIT ST da SEFAZ/BA e ali se constatou que as mercadorias intituladas *cobertura para sorvete* receberam a classificação fiscal 1806, 1901 e 2106, atribuída pela própria empresa.

Afirma que foi o próprio sujeito passivo quem considerou estarem ditas coberturas categorizadas em códigos NCMs sujeitos à substituição tributária, nada restando a Fiscalização senão promover o lançamento de ofício.

2. *Macarrão Instantâneo.*

Salienta que neste particular, alega o sujeito passivo que de fato o produto está contemplado no Protocolo ICMS 50/05, mas a Bahia a ele aderiu somente em 01/06/2010, época em que a previsão da tributação antecipada desta mercadoria foi inserida no artigo 353 do RICMS/BA/97.

Ressalta que, salvo melhor juízo, parece que o impugnante incorreu em equívoco de interpretação, haja vista que o citado dispositivo regulamentar disciplina a substituição tributária nas operações internas, originadas do território baiano. Observa que, no caso em questão, se trata de operação interestadual, oriunda do Estado de Pernambuco, disciplinada através de acordo interestadual aprovado no CONFAZ.

Frisa que uma simples consulta ao mencionado Protocolo traz a certeza de que desde a sua concepção a Bahia já figurava como uma das unidades federativas signatárias, ao lado de Alagoas, Amapá, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte e Sergipe, sendo que remonta de 23/12/2005, cinco anos antes do que imagina o impugnante.

3. *Cola branca escolar.*

Observa que a empresa alega que o art. 353 do RICMS-BA exclui da substituição tributária interna o referido produto.

Diz que novamente há equívoco na interpretação: o fato da cola branca escolar estar fora da tributação antecipada nas operações internas não exclui o contribuinte da sua responsabilidade por substituição nas operações interestaduais, até porque a citada mercadoria não está isenta de imposto nas operações internas nem se submete a qualquer outro tipo de desoneração.

Lembra que a substituição tributária no ICMS visa exigir o recolhimento antecipado de uma operação de circulação de mercadoria que ainda vai acontecer. Quando a “WMS” de Pernambuco vendeu a cola branca escolar para o varejista baiano assumiu a obrigação como substituto de pagar o imposto no lugar deste último, que seria devido quando o varejista revendesse para terceiro. Ressalta que só não haveria a obrigação de ser feita a retenção se esta operação de revenda estivesse desonerada de tributação, o que, segundo diz, não é o caso dos autos. Assevera que a cola branca escolar não está vinculada à substituição interna mas sua venda é tributada normalmente.

4. *Preservativos.*

Consigna que o argumento defensivo parece iniciar com certa pertinência porque efetivamente a operação interna subsequente com referido produto, praticada dentro da Bahia, goza de isenção, a teor do inciso XVII do art. 31 do RICMS/BA/97.

Entretanto, diz o autuante que pela dicção literal da própria norma regulamentar, a isenção é condicional, só teria cabimento se o sujeito passivo abatesse do preço da mercadoria o valor equivalente ao tributo que seria devido caso inexistisse a isenção e demonstrasse expressamente isso na nota fiscal, consoante manda o Convênio ICMS 116/98.

Salienta que da análise dos elementos fornecidos à auditoria em momento nenhum isto ficou provado, quer pela apresentação de documentos fiscais, quer pelo que consta dos arquivos magnéticos transmitidos via SINTEGRA para a Bahia. Acrescenta que nos referidos arquivos magnéticos não se verifica na coluna descontos qualquer valor que enunciasse o abatimento do imposto no preço da mercadoria, pois, segundo afirma, só assim este benefício poderia ser repassado para o consumidor final.

Contesta a alegação defensiva de que não é sujeito passivo deste imposto porquanto o Convênio ICMS 76/94 apenas prevê como responsável por substituição o industrial e o importador, adjetivações que a empresa não possui. Diz que, decisivamente, tal raciocínio não pode prosperar. Observa que resta claro que ao adquirir o preservativo de um industrial, estava a operação já sujeita à substituição tributária, de modo que aquele procedera à retenção do ICMS, recolhendo-o em favor do erário pernambucano. Acrescenta que no entanto, se posteriormente é feita uma operação interestadual, onde as operações subseqüentes serão realizadas em outra unidade federativa, o Estado de Pernambuco deixa de ser o beneficiário do imposto retido antecipadamente e o Estado de destino é quem passará a usufruir do seu recolhimento, pois aquela presunção de que as operações subseqüentes se dariam em solo pernambucano não mais existe, uma vez que estas ocorrerão agora no território de destino.

Assinala que neste caso, para não causar enriquecimento sem causa ao Estado de origem em detrimento ao Estado de destino, nova retenção será feita, anulando-se o pagamento por substituição que foi realizado anteriormente.

Assevera que essa é a inteligência do acordo implantador das normas gerais para a substituição tributária nas operações interestaduais, no caso o Convênio ICMS 81/93, no qual se diz textualmente que na operação interestadual deve ser feita a retenção em favor do Estado de destino mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente, conforme inteligência das cláusulas segunda e terceira, cuja redação reproduz.

5. Fluido para radiadores.

Afirma que idêntico argumento falho é usado pelo impugnante no tocante ao referido produto, desta feita com base no Convênio ICMS 03/99, ali supostamente o industrial considerado como responsável substituto.

Diz que assim, mesmos contra-argumentos são oferecidos para desfazer a pretensão defensiva: não importa quem esteja originariamente eleito como sujeito passivo no acordo interestadual; se posteriormente é feita uma operação interestadual, nova retenção há que ser feita, agora em prol do Estado de destino, cuidando o remetente de providenciar o ressarcimento da primeira substituição para evitar que duas unidades federativas acabem ficando como beneficiária do imposto incidente sobre um único fato gerador.

Ressalta que mesmo que o autuado não fosse obrigado a fazer a retenção com base no Convênio ICMS 81/93, o que não é o caso, mesmo assim continuaria com a sujeição passiva só pela interpretação do Convênio ICMS 03/99, pois nele está dito que para fluidos a responsabilidade não é só do industrial mas do remetente, conforme estipula a cláusula primeira, cuja transcrição apresenta.

O autuante finaliza o seu pronunciamento opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, não há como prosperar a arguição defensiva de nulidade do lançamento, haja vista que este foi realizado em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inexistindo qualquer cerceamento do direito de ampla e do contraditório do contribuinte que, inclusive, o exerceu plenamente, conforme a Defesa inicial e Manifestações posteriores.

Indefiro o pedido de perícia, haja vista que a matéria de que cuida a autuação não exige a participação de perito, sendo de pleno conhecimento dos julgadores. Do mesmo modo, indefiro, também, o pedido de realização de nova diligência, haja vista que as diversas diligências realizadas, permitiram a formação do meu convencimento sobre a decisão da lide.

Diante disso, com fulcro no art. 147, I, “a” e II, “a”, do RPAF/99, indefiro os pedidos de realização de perícia/diligência fiscal.

No mérito, verifica-se que após a revisão fiscal do levantamento - solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal na terceira diligência - levada a efeito pelo próprio autuante, fundamentado nos dados e informações corretas - que anteriormente o impugnante não oferecera -, procedeu aos ajustes e correções indispensáveis e necessários para se chegar à verdade material dos fatos, o que afastou as duplicidades de exigências aduzidas pelo impugnante e confirmadas pelo Auditor Fiscal da Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF), nos termos dos Pareceres ASTEC Nºs 099/2012 e 011/2014, nas duas diligências solicitadas por esta JF àquele órgão de assessoramento técnico.

Vale lembrar que, conforme relatado, o Auditor Fiscal diligenciador da ASTEC/CONSEF no Parecer ASTEC Nº 099/2012 esclareceu que, além das duplicidades aduzidas pelo impugnante,

existiam casos em que não ocorreu apenas uma duplicidade, mas sim repetidas em (06) seis vezes, a exemplo da Nota Fiscal nº 435 (Produto ENERGETICO DRINK 6X250ML RED BULL), ou repetida 04(quatro) vezes no caso da Nota Fiscal nº. 399 (Produto COBERT SORV CARAM 12X1KG DU PORTO), todas constantes do demonstrativo de fl. 44, referente à infração 1.

Considero relevante consignar o registro feito pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, no sentido de que o expurgo dessas duplicidades no levantamento fiscal, objeto das duas infrações, exigiria a verificação de mais de 6.000 registros de notas fiscais, na infração 1, e mais de 700 registros, na infração 2, o que extrapolaria o escopo da diligência.

Também não há como deixar de registrar que o Auditor Fiscal autuante, originariamente, realizou de forma correta o levantamento fiscal, haja vista que fundamentado nas informações fornecidas pelo próprio sujeito passivo à SEFAZ/BA, informações estas que, conforme visto na revisão fiscal, foram fornecidas originariamente com os erros acima aduzidos.

Certamente que caberia ao sujeito passivo corrigir as informações fornecidas erroneamente à SEFAZ/BA, para que a Fiscalização pudesse realizar o levantamento com as informações corretas. Este ônus não é da Fiscalização, mas sim do sujeito passivo que é o detentor das informações corretas. A Fiscalização se fundamenta nas informações obtidas do Banco de Dados da SEFAZ. Por óbvio, se estas informações produzidas pelo próprio contribuinte na transmissão de dados de suas operações para a SEFAZ/BA por meio dos arquivos SINTEGRA contêm erros, cabe-lhe a obrigação de proceder à correção e não à Fiscalização.

Conforme dito acima, o autuante realizou a revisão fiscal solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, tendo utilizado os dados retransmitidos pelo autuado de seus arquivos eletrônicos, cujo resultado do trabalho revisional foi o seguinte:

INFRAÇÃO 1 –

Exercício de 2009 - ICMS devido R\$10.458,40

Exercício de 2010 – ICMS devido R\$95.379,92

INFRAÇÃO 2

Exercício de 2009 - ICMS devido R\$1.501,81

Exercício de 2010 – ICMS devido R\$13.916,09

Observa-se que o resultado da revisão fiscal - que afastou as duplicidades e incorreções existentes no levantamento - foi acolhido parcialmente pelo autuado, remanescendo a lide quanto aos valores exigidos atinentes às mercadorias *cola branca escolar, fluido para radiador, preservativos e macarrão instantâneo*, sendo o cerne da questão se determinar se estas mercadorias estão ou não sujeitas ao regime de substituição tributária, para manter na autuação - conforme entende o autuante -, ou proceder a exclusão dos valores exigidos - conforme entende o autuado.

Passo a examinar.

No que tange à *cobertura para sorvete*, assiste razão ao impugnante. Efetivamente, referida mercadoria não está sujeita ao regime de substituição tributária. Mesmo classificada com o código NCM 1806, 1901 e 2106, o entendimento já firmado no âmbito deste CONSEF e mesmo da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, aponta no sentido de que, para uma mercadoria ser considerada sujeita ao regime de substituição tributária além do código NCM, necessariamente, a mercadoria deverá estar nominada. No caso da *cobertura para sorvete* não há na cláusula primeira, § 1º, II, do Protocolo 20/05, qualquer indicação nominal deste produto.

Vale observar que, mesmo o autuado tendo em muitas oportunidades tributado a *cobertura para sorvete* pelo regime de substituição tributária, isto, por si só, não pode ser determinante para caracterizar e fundamentar a exigência do ICMS-ST. Certamente que incorreu em equívoco o contribuinte quando assim procedeu, haja vista que, reitera-se, descabe a exigência do ICMS –ST quanto a *cobertura para sorvete*.

Assim sendo, cabe a exclusão dos valores exigidos na autuação – ainda mantidos na revisão fiscal conforme planilhas/demonstrativos elaborados pelo autuante - atinentes à mercadoria *cobertura para sorvete* no total de R\$9.318,86, sendo R\$4.555,55 referente à infração 1 e R\$4.763,31 atinente à infração 2, conforme demonstrado linhas abaixo.

Quanto ao *macarrão instantâneo*, efetivamente, o referido produto somente foi incluído no inciso III da cláusula primeira do Protocolo ICMS 50/05, mediante o Protocolo ICMS 80/10, com efeitos a partir de 01/06/2010. Portanto, sob esse aspecto assiste razão ao autuado.

Entretanto, conforme o resultado da segunda diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal à ASTEC/CONSEF, refletido nos termos do Parecer ASTEC Nº 011/2014 (fls. 325 a 327), a exigência fiscal abrangeu o período de ocorrência de 30/06/2010 e 31/07/2010, portanto, período no qual o autuado já estava obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Diante disso, correta a exigência fiscal.

No que concerne à mercadoria *cola branca escolar*, o autuado alega que o art. 353 do RICMS/BA exclui da substituição tributária interna o referido produto.

Já o autuante contesta a alegação defensiva, afirmando que novamente há equívoco na interpretação. Diz o autuante que o fato de a *cola branca escolar* estar fora da tributação antecipada nas operações internas não exclui o contribuinte da sua responsabilidade por substituição nas operações interestaduais, até porque a citada mercadoria não está isenta de imposto nas operações internas nem se submete a qualquer outro tipo de desoneração.

Na realidade, a *cola branca escolar* está sim expressamente no regime de substituição tributária interna, consoante o art. 353, II, 38, do RICMS/BA/97, vigente à época de ocorrência dos fatos geradores, porém, *como produto de papelaria listado no anexo único do Protocolo ICMS 109/09 e no anexo único do Protocolo ICMS 28/10*.

Ocorre que nas operações interestaduais o produto *cola branca escolar* tem como norma pactual aplicável a prevista nos Protocolos ICMS 109/2009 e 28/2010, firmado entre o Estado da Bahia e outros Estados, entre os quais o Estado de Pernambuco **não é signatário**, portanto, descabendo a exigência quanto a este produto.

Diante disso, cabe a exclusão dos valores referentes à *cola branca escolar* exigidos na infração 1, no total de R\$7,13. Vale registrar que na infração 2, o referido produto não constou do resultado da revisão realizada pelo autuante.

No tocante aos *preservativos*, assiste razão ao autuante. A isenção prevista no art. 31, XVII, do RICMS/BA/97 - aduzida pelo impugnante - diz respeito a um benefício isencional condicionado.

Ou seja, somente pode ser fruído tal benefício se o contribuinte abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido caso não houvesse a isenção e demonstrasse expressamente isso na nota fiscal, na forma determinada pelo Convênio ICMS 116/98.

Correto o entendimento manifestado pelo autuante ao dizer que o autuado ao adquirir o preservativo de um industrial, a operação já está sujeita à substituição tributária, de modo que o industrial procedera à retenção do ICMS, recolhendo-o em favor do Estado de Pernambuco, porém se posteriormente é feita uma operação interestadual, onde as operações subsequentes serão realizadas em outra unidade da Federação, o Estado de Pernambuco deixa de ser o beneficiário do imposto retido antecipadamente e o Estado de destino, no caso o Estado da Bahia, é quem passará a fazer jus ao recolhimento do imposto, pois o fato gerador presumido de que as operações subsequentes se dariam em território pernambucano não mais existe, uma vez que estas ocorrerão agora no território do Estado da Bahia.

Diante disso, correta a manutenção da exigência atinente à mercadoria *preservativo*.

Relativamente ao produto *fluido para radiadores*, assiste razão ao autuante. Efetivamente, nos

termos da cláusula primeira do Convênio ICMS 03/99, a qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, é do **remetente**, independentemente de se tratar de industrial ou distribuidor.

Desse modo, correta a exigência quanto ao produto *fluido para radiadores*.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são parcialmente subsistentes, sendo que:

- a infração 1, cujo total apurado na revisão fiscal realizada pelo autuante foi reduzido para R\$105.838,31, excluindo os valores referentes ao produto *cobertura para sorvetes* no total de R\$4.555,55 e os valores referentes ao produto *cola branca escolar* no total de R\$7,13, fica reduzida para R\$101.275,63;

- a infração 2, cujo total apurado na revisão fiscal realizada pelo autuante foi reduzido para R\$15.417,92, excluindo os valores referentes ao produto *cobertura para sorvetes* no total de R\$4.763,31, fica reduzida para R\$10.654,61.

O demonstrativo de débito com as exclusões dos valores acima referidos passa a ter a seguinte conformação:

Infração 01- 08.35.02 - ICMS RETIDO A MENOR								
Ocorrência	Vencimento	B.Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa (%)	Vlr Histórico (R\$)	Cob. p/Sorvete	C. Branca Esc.	ICMS Dev. Reman.
31/08/2009	09/09/2009	9.477,12	17,00	60,00	1.611,11	-115,15	0,00	1.495,96
30/09/2009	09/10/2009	10.893,88	17,00	60,00	1.851,96	-139,33	0,00	1.712,63
31/10/2009	09/11/2009	8.264,47	17,00	60,00	1.404,96	-202,45	0,00	1.202,51
30/11/2009	09/12/2009	16.581,88	17,00	60,00	2.818,92	-741,12	0,00	2.077,80
31/12/2009	09/01/2010	16.302,65	17,00	60,00	2.771,45	-510,84	0,00	2.260,61
31/01/2010	09/02/2010	11.603,24	17,00	60,00	1.972,55	-569,11	0,00	1.403,44
28/02/2010	09/03/2010	18.790,88	17,00	60,00	3.194,45	-374,96	-2,38	2.817,11
31/03/2010	09/04/2010	22.318,24	17,00	60,00	3.794,10	-515,75	-4,75	3.273,60
30/04/2010	09/05/2010	9.055,53	17,00	60,00	1.539,44	-166,90	0,00	1.372,54
31/05/2010	09/06/2010	41.648,76	17,00	60,00	7.080,29	0,00	0,00	7.080,29
30/06/2010	09/07/2010	46.358,76	17,00	60,00	7.880,99	-809,06	0,00	7.071,93
31/07/2010	09/08/2010	63.450,71	17,00	60,00	10.786,62	-410,88	0,00	10.375,74
31/08/2010	09/09/2010	100.295,24	17,00	60,00	17.050,19	0,00	0,00	17.050,19
30/09/2010	09/10/2010	108.285,00	17,00	60,00	18.408,45	0,00	0,00	18.408,45
31/10/2010	09/11/2010	100.808,47	17,00	60,00	17.137,44	0,00	0,00	17.137,44
31/12/2010	09/01/2011	38.443,47	17,00	60,00	6.535,39	0,00	0,00	6.535,39
Total					105.838,31	-4.555,55	7,13	101.275,63

Infração 02- 08.35.03 - FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS								
Ocorrência	Vencimento	B. Cálculo (R\$)	Aliq %	Multa (%)	Vlr Histórico (R\$)	Cob. p/Sorvete	C. Branca Esc.	ICMS Dev. Reman.
31/08/2009	09/09/2009	58,12	17,00	60,00	9,88	0,00	0,00	9,88
30/09/2009	09/10/2009	808,06	17,00	60,00	137,37	0,00	0,00	137,37
31/10/2009	09/11/2009	619,76	17,00	60,00	105,36	0,00	0,00	105,36
30/11/2009	09/12/2009	2.325,06	17,00	60,00	395,26	0,00	0,00	395,26
31/12/2009	09/01/2010	5.023,18	17,00	60,00	853,94	0,00	0,00	853,94
31/01/2010	09/02/2010	2.332,06	17,00	60,00	396,45	0,00	0,00	396,45
28/02/2010	09/03/2010	2.422,53	17,00	60,00	411,83	0,00	0,00	411,83
31/03/2010	09/04/2010	2.286,24	17,00	60,00	388,66	0,00	0,00	388,66
30/04/2010	09/05/2010	1.778,35	17,00	60,00	302,32	0,00	0,00	302,32
31/05/2010	09/06/2010	728,41	17,00	60,00	123,83	0,00	0,00	123,83
30/06/2010	09/07/2010	2.505,82	17,00	60,00	425,99	0,00	0,00	425,99
31/07/2010	09/08/2010	5.085,47	17,00	60,00	864,53	-784,52	0,00	80,01
31/08/2010	09/09/2010	22.964,82	17,00	60,00	3.904,02	-3.255,04	0,00	648,98
30/09/2010	09/10/2010	10.859,18	17,00	60,00	1.846,06	-239,21	0,00	1.606,85
31/10/2010	09/11/2010	14.992,12	17,00	60,00	2.548,66	-155,39	0,00	2.393,27
31/12/2010	09/01/2011	15.904,47	17,00	60,00	2.703,76	-329,15	0,00	2.374,61
Total					15.417,92	-4.763,31	0,00	10.654,61

No que tange à arguição de desproporcionalidade e do caráter confiscatório da multa de 60%, saliente que as multas indicadas no Auto de Infração são as previstas no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, para as infrações que foram imputadas ao autuado, não cabendo a este órgão julgador

administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF-BA.

Quanto ao pedido de dispensa ou redução da multa, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, falece competência a esta Junta de Julgamento Fiscal.

No tocante a norma prevista no art. 112 do CTN, descabe a sua aplicação no presente caso, haja vista que, após as diversas manifestações do autuado, informações prestadas pelo autuante, e diligências realizadas, não restaram dúvidas que permitissem a aplicação do “in dubio pro contribuinte”, invocado pelo impugnante.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

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 **206912.0030/11-8**, lavrado contra **WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$111.930,24**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR