

A. I. Nº - 281066.0004/15-0
AUTUADO - LOJAS AMERICANAS S/A.
AUTUANTES - FÁTIMA FREIRE DE OLIVEIRA SANTOS E VERA LUCIA ANDION CORTIZO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22. 05. 2018

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0058-01/18

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NO ESTADO DA BAHIA. MERCADORIA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS. a.1) Convênio 76/94 (operações com produtos farmacêuticos). O autuado é sujeito passivo por substituição tributária, responsável pela retenção e recolhimento do imposto exigido, nos termos do aludido Convênio, Cláusula oitava do Convênio 81/93, art. 289, combinado com item 32 do Anexo I do RICMS BA-12. Os produtos chupeta (NCM 4014) e mamadeira (NCM 3924.90.00) estão identificados no (Anexo Único do Convênio 76/94). Mesmo com a designação de diligência fiscal, a cargo da ASTEC, em dados momentos processuais, o contribuinte autuado não conseguiu comprovar a sua tese de recolhimento nos destinatários, na medida em que os demonstrativos e documentos apresentados não atestam o pagamento regular do ICMS-ST das operações de remessas interestaduais para o Estado da Bahia, conforme constam dos autos. Infração caracterizada. **a.2)** Protocolo ICMS 11/91 (operações com cerveja, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo). **a.3)** Protocolo ICMS 16/85 (operações com lâmina de barbear, aparelho de barbear descartável e isqueiro). Os documentos, demonstrativos, apresentados pelo autuado não conseguem provar o pagamento regular do ICMS-ST das operações de remessas interestaduais para o Estado da Bahia. Infrações caracterizadas. **a.4)** Protocolo ICMS 17/85 (operações com lâmpada elétrica, diodos e aparelhos de iluminação). Não se trata da falta de retenção do ICMS diferença de alíquota, como alegou o autuado, mas ausência de recolhimento do ICMS-ST na transferência de produtos do mencionado Acordo Interestadual. Infração caracterizada. **a.5)** Protocolo ICMS 18/85 (operações com pilha e bateria elétricas). Não se trata da falta de retenção do ICMS diferença de alíquota, como alegou o autuado, mas ausência de recolhimento do ICMS-ST na transferência de produtos do mencionado Acordo Interestadual, que o autuado não consegue provar o pagamento, mesmo nas filiais destinatárias, como alega. Infração caracterizada. **a.6)** Protocolo ICMS 19/85 (operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada). Inócua a alegação defensiva de

que Aparelho DVD (NCM 8521.9090) não tem previsão no aludido protocolo, uma vez que o produto não consta do demonstrativo fiscal. A tese do recolhimento nos estabelecimentos destinatários não se confirma. Infração caracterizada. **a.7)** Protocolo ICMS 50/05 (operações com massas alimentícias, biscoitos, bolachas, bolos, pães, e outros derivados da farinha de trigo). O Protocolo ICMS 185/09, efeitos a partir de 21.12.09, alterou o Protocolo ICMS 50/05 para excetuar a incidência de retenção e recolhimento do ICMS nas transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia. Infração insubsistente. **a.8)** Protocolo ICMS 97/10 (operações com autopeças). A tese do recolhimento nos estabelecimentos destinatários não se confirma. Infração caracterizada. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. **b.1)** Protocolo ICMS 10/92 (operações com cerveja, chope, refrigerante e xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerante em máquina pre-mix ou post-mix). **b.2)** Protocolo ICMS 19/85 ((operações com disco fonográfico, fita virgem ou gravada). **b.3)** Convênio ICMS 97/10 (operações com autopeças). Infrações reconhecidas. Rejeitado pedido de nulidade, de ilegitimidade passiva. Indeferido pedido de nova diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 15/06/2015, exige ICMS no valor de R\$745.868,34 em razão das irregularidades a seguir descritas:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Convênio 76/94". Valor R\$293.509,09. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 2 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 11/91". Valor R\$292,79. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 16/85". Valor R\$3.885,92. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 4 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 17/85". Valor R\$2.779,13. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 5 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 18/85". Valor R\$2.292,61. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 6 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 19/85". Valor R\$10.612,71. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 7 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 50/05". Valor R\$398.720,19. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 8 - Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 97/10". Valor R\$2.221,72. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 9 - Procedeu retenção a menor do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 10/92". Valor R\$31.239,27. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 10 - Procedeu retenção a menor do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 19/85". Valor R\$114,33. Multas de 60%;

INFRAÇÃO 11 - Procedeu retenção a menor do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo à operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Deixou de efetuar a retenção nas vendas de produtos constantes nas notas fiscais do Anexo 2.1 sendo esta retenção prevista no Protocolo 97/10". Valor R\$200,58. Multas de 60%.

O sujeito passivo apresenta documentos de Procuração e substabelecimentos dos seus advogados (fls. 44 a 67). Descreve as infrações, as multas aplicadas. Diz que reconhece as infrações 09,10 e 11, pedindo a emissão da guia para pagamento com a redução prevista na Lei e que apresentará impugnação em face às demais infrações.

A impugnação é apresentada, nos termos a seguir (fls. 71/85):

Argúi a tempestividade da defesa; transcreve as infrações e as multas aplicadas, numa síntese diz que se trata de lançamento para exigência de ICMS-ST supostamente não recolhido (Infrações 01 a 08) e recolhido a menor (infrações 09 a 11), em operações interestaduais de remessa de mercadorias do Centro de Distribuição estabelecido no Estado de Pernambuco para as lojas da Companhia, situadas no Estado da Bahia.

Alega que o crédito tributário constituído através do presente lançamento, não merece prosperar, contudo, providenciou o pagamento de parte do crédito tributário constituído pela SEFAZ/BA, reconhecida procedente, no total de R\$ 40.121,29, usufruindo dos benefícios previstos na Lei nº

12.903, de 05 de setembro de 2013, que instituiu o programa de Anistia no Estado da Bahia.

Elabora demonstrativo dos itens reconhecidos.

Esclarece sobre a sua atividade de grande magazine, possuindo diversos estabelecimentos em todo o território nacional. Possui em torno de 500 lojas espalhadas por todo o território nacional, atendendo mais de 800 mil pessoas por dia, que encontram à sua disposição cerca de 140 mil itens em cada loja. Sublinha que se trata de um Centro de Distribuição, localizado no Estado de Pernambuco, que abastece principalmente as lojas situadas neste e demais Estados da região.

Repete que o Auto de Infração foi lavrado para exigência do ICMS-ST supostamente não retido pela Impugnante, acrescido da multa, no percentual de 60% (sessenta por cento), quando da transferência dos produtos para as lojas localizadas no Estado da Bahia.

Diz que, após exaustiva análise dos quadros demonstrativos que compõem lançamento fiscal, identificou que não havia procedido à retenção do ICMS relativo à parte das mercadorias elencadas pelo Fisco, razão pela qual, procedeu ao pagamento das Infrações 9, 10 e 11, conforme comprovantes em anexo (DOC. II).

Aduz que a parcela remanescente (infrações 01 a 08) é improcedente pelos seguintes motivos: 1) Parte do imposto exigido foi devidamente recolhido ao Estado da Bahia à época da ocorrência do fato gerador; 2) Diversas mercadorias não estão abrangidas pelos Convênios/Protocolos indicados no AI.

Firma que em vista a quantidade de operações contidas nos quadros demonstrativos, como forma de comprovar e facilitar a apreciação dos fatos por essa Junta de Julgamento elaborou planilhas (DOC. III), as quais contêm a análise discriminada de cada operação fiscalizada, sob o contexto de cada infração indicada na autuação.

Diz que a partir de tais documentos, será possível, não somente convalidar o cálculo procedido, como também verificar que o valor do ICMS exigido pelo Fisco foi devidamente recolhido aos cofres públicos da Bahia pela Impugnante, nas hipóteses de produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária.

Aduz que existem erros nos quadros demonstrativos elaborados pelo Fisco, que contêm mercadorias que não se sujeitavam, à época, ao regime de Substituição Tributária, conforme exemplos a seguir:

Na Infração 01 - (Convênio nº 76/94).

Alega que o Fisco baiano exige o recolhimento do ICMS-ST, no valor de R\$293.509,09, em razão da ausência de retenção e recolhimento quando da remessa de produtos a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia. Explica que o Convênio ICMS nº 76/94 instituiu o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos cujas NCM's constam no Anexo Único do referido Convênio.

No entanto, insiste que algumas das mercadorias nessa Infração 01, que não constam da relação de NCM trazida pelo Convênio mencionado. Relaciona mercadorias classificadas na NCM 3924.9090 (a exemplo, da "CHUPETA KUKA") e NCM 3926.9040 (a exemplo, da "MAMADEIRA KUKA" e "MAMADEIRA LILLO), não há o que se falar em falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, na medida tais NCM's não constam da relação trazida pelo Anexo Único do Convênio ICMS 76/94.

Diz que tal entendimento se corrobora através da solução de consulta ao órgão Diana 08, nº 41 de setembro de 2008 e a solução de consulta ao órgão Diana 07, nº 10 de janeiro de 2005, proferidos pela Receita Federal do Brasil em resposta à consulta formulada por contribuinte, as quais

esclarecem que a classificação fiscal das mercadorias “CHUPETA KUKA”, “MAMADEIRA KUKA” e “MAMADEIRA LILLO” são NCM 3924.9000 e 3926.9040, respectivamente. Transcreve os termos da consulta.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 10 de 19 de Janeiro de 2005

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO TEC – 3924.90.00 (NCM-030) . Mamadeira de Plástico(Policarbonato), composta de Bico de Silicone, Rosca e Tampa de Polipropileno, marca registrada Umix, modelo Second Nature, capacidade para 125ml, 2 50ml com alça, fabricada por Royal King Infant Products Co.Ltd.-Tailândia, armazenando leite em pó ou materno para consumo futuro. CÓDIGO TEC – 3924.90.00 (NCM-030) . Mamadeira de Plástico(Policarbonato), composta de Bico de Silicone, Rosca e Tampa de Polipropileno, marca registrada Umix, modelo Mix-On-The-GO, capacidade para 240ml, fabricada por Royal King Infant Products Co.Ltd.-Tailândia, armazenando leite em pó ou materno para consumo futuro.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 41 de 09 de Setembro de 2008

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO TIPI: Mercadoria: 3926.90.40 Chupeta decorada, com corpo em policarbonato e bico de silicone, para crianças maiores de 6 meses (no 2), marca Kuka Baby, fabricante Kuka Produtos Infantis Ltda.

Conclui que as mercadorias acima descritas nas NCM/SH nº. 3924.9000 e 3926.9040 não estão sujeitas à retenção e recolhimento do imposto pelo remetente, vício material que compromete o montante do crédito tributário.

Garante que em relação a estes e demais produtos indicados na Infração 01, abrangidos pelo Convênio em questão, muito embora o (CD/PE) não tenha efetuado a retenção, quando da remessa a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS antecipado, através de GUIA, conforme comprovantes no DOC IV, em anexo, não havendo falar em exigência do imposto, sob pena de configurar bitributação e enriquecimento ilícito por parte do Estado da Bahia, na medida em que o mesmo não auferiu qualquer prejuízo no que se refere ao caso em questão.

Diz ainda que parte das mercadorias não está submetida ao Convênio ICMS nº 76/94 e a parcela devida de ICMS-ST foi objeto de pagamento através de Guia pelo destinatário (Doc. IV); parte das mercadorias a que se refere o citado Convênio foram objeto de pagamento do imposto através de Guia (antecipação) pelos estabelecimentos destinatários (Doc. IV).

Conclui pela improcedência dessa ação fiscal.

Com relação às infrações 02, 03, 05, 07 e 08, repete os mesmos argumentos de que, embora o CD/PE não tenha efetuado a retenção quando da remessa das mercadorias constantes nos respectivos demonstrativos, a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia, bem como retenção do Diferencial de Alíquota com relação à Infração 04 (transferência de bens para uso e consumo), o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS e DIFAL, conforme comprovantes em anexo (Docs. IV e V).

Conclui também pela improcedência dessas exigências.

Com relação à infração 06, diz que o Protocolo 19/85 institui o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com disco fonográfico, fita virgem ou gravada, cujas NCMs constam no Anexo Único do referido Protocolo. Reitera que algumas mercadorias constantes da exigência, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Cita o produto “Aparelho DVD” (NCM 85219090), que se encontra sob a sistemática de débito x crédito. Com relação ao “GAME PS3” (NCM 85234990), “CD” e “DVD” (NCM 85234910) se verifica que, muito embora tais NCM’s constem da relação trazida pelo Anexo Único do Protocolo 19/85 e, de fato, não tenham sido objeto de retenção e recolhimento, quando da entrada no território da Bahia, os estabelecimentos

destinatários efetuaram pagamento do ICMS-ST através de Guia, conforme se verifica através dos arquivos em anexo (DOC. IV).

Diz que a exigência deve ser julgada improcedente.

Finaliza, pedindo que todas as intimações relativas ao presente processo sejam feitas ao seu representante legal, Dr. GILBERTO RAIMUNDO BADARÓ DE ALMEIDA SOUZA, OAB/BA 22.772, com escritório profissional estabelecida na Rua Frederico Simões, 153, Ed. Empresarial Orlando Gomes, Salas 513/514, Salvador/Bahia, CEP 41.820-774. Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive pela juntada posterior de documentos.

A Informação Fiscal foi prestada pelas Auditoras Fiscais (fls. 89/96). Explicaram que os trabalhos fiscais realizados no presente PAF recaíram sobre a verificação da ocorrência da devida retenção do ICMS-ST nas notas fiscais, bem como dos referidos pagamentos, incidentes sobre operações com mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária.

Dizem que a empresa autuada é contribuinte regularmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário, ficando, portanto subordinada ao cumprimento das normas dispostas nos diversos institutos que versem sobre a Substituição Tributária Interestadual e que a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente e com os fundamentos presentes na autuação.

Contestam a alegação do impugnante de que as mercadorias não fazem parte da substituição tributária. Demonstram os itens constantes do Anexo Único do Convênio 76/94 e seus NCM.

40.14	Artigos de higiene ou de farmácia (incluindo as chupetas), de borracha vulcanizada não endurecida, mesmo com partes de borracha endurecida.
4014.10.00	- preservativos
4014.90	- Outros
4014.90.10	Bolsas para gelo ou para água quente
4014.90.90	Outros

39.24	Serviços de mesa e outros artigos de uso doméstico, de higiene ou de toucador, de plásticos.
3924.10.00	- Serviços de mesa e outros utensílios de mesa ou de cozinha
3924.90.00	- Outros

39.26	Outras obras de plásticos e obras de outras matérias das posições 39.01 a 39.14.	
3926.10.00	- Artigos de escritório e artigos escolares	18
3926.20.00	- Vestuário e seus acessórios (incluindo as luvas, mitenes e semelhantes)	18
3926.30.00	- Guarnições para móveis, carroçarias ou semelhantes	18
3926.40.00	- Estatuetas e outros objetos de ornamentação	18
3926.90	- Outras	
3926.90.10	Arruelas	18
3926.90.2	Correias de transmissão e correias transportadoras	
3926.90.21	De transmissão	18
3926.90.22	Transportadoras	18
3926.90.30	Bolsas para uso em medicina (hemodiálise e usos semelhantes)	0
3926.90.40	Artigos de laboratório ou de farmácia	18#
3926.90.50	Acessórios dos tipos utilizados em linhas de sangue para hemodiálise, tais como: obturadores, incluindo os reguláveis (clamps), cliques e similares	0
3926.90.6	Anéis de seção transversal circular (O-rings)	
3926.90.61	De tetrafluoretileno e éter perfluorometilvinil	2
3926.90.69	Outros	18
3926.90.90	Outras	18
70.13	Objetos de vidro para serviço de mesa, cozinha, toucador, escritório, ornamentação de interiores ou usos semelhantes (exceto os das posições 70.10 ou 70.18).	
7013.10.00	- Objetos de vitrocerâmica	
7013.2	- Copos com pé, exceto de vitrocerâmica:	
7013.22.00	-- De cristal de chumbo	

7013.28.00	--	Outros
7013.3	-	Outros copos, exceto de vitrocerâmica:
7013.33.00	--	De cristal de chumbo
7013.37.00	--	Outros
7013.4	-	Objetos para serviço de mesa (exceto copos) ou de cozinha, exceto de vitrocerâmica:
7013.41.00	--	De cristal de chumbo
7013.42	--	De vidro com um coeficiente de dilatação linear não superior a 5×10^{-6} por Kelvin, entre 0 °C e 300 °C
7013.42.10		Cafeteiras e chaleiras
7013.42.90		Outros
7013.49.00	--	Outros
7013.9	-	Outros objetos:
7013.91	--	De cristal de chumbo
7013.91.10		Para ornamentação de interiores
7013.91.90		Outros
7013.99.00	--	Outros

Observam que os NCM, s adotados pela impugnante estão sempre na classificação de "outros", bastantes genéricos. Esclarecem que para chupeta, o NCM 4014, especifica claramente a sua inclusão; para o produto mamadeira, o NCM 3924.1000, encaixa-se perfeitamente, fazendo a vinculação perfeita entre NCM e Descrição do Produto; Os NCM,s 4014 9090 e 3924.1000 fazem parte do Anexo Único do Convênio 76/94, portanto, tais produtos estão sujeitos à substituição tributária.

No que tange à infração 06, com relação ao aparelho DVD, com NCM 85219090, dizem que se trata de um equívoco, já que não existe a inclusão de tal mercadoria, no Auto de Infração em litígio.

Com relação à alegação do autuado de que os impostos considerados não retidos pela mesma, mas que teriam sido retidos e recolhidos através das filiais de destino das mercadorias transferidas, como antecipação, afirmam que ao comercializar produtos objeto de substituição tributária, é clara a responsabilidade tributária do remetente, em obediência à legislação pertinente, sobretudo, Convênios e Protocolos firmados entre os Estados. Justamente por isso, o contribuinte, localizado em outra Unidade da Federação, buscou corretamente sua inscrição junto ao Estado da Bahia como Substituto Tributário, obrigação prevista no art. 370 do RICMS/BA.

Ratificam a responsabilidade do autuado, sujeito passivo por substituição tributária, por força dos Convênios e Protocolos celebrados entre o Estado da Bahia e o Estado de Pernambuco. Apesar disso, dizem que o autuado dispersou as retenções e pagamento do ICMS-ST através das suas diversas filiais, desconhecendo o procedimento do instituto da substituição tributária. Dizem que tal autuação tem precedente nesse CONSEF, através de parecer exarado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão JF nº 0184-02-12.

Explicam que na documentação anexada aos autos existem DAE,s de pagamento pela filiais que abrangem várias notas fiscais, sendo inviável a verificação de tais valores antecipados, o que demandaria uma auditoria detalhada em todas as filiais.

Concluem que a ilicitude praticada ficou fartamente comprovada. Ratificam a autuação realizada na forma regulamentar. Solicitam a Procedência do Auto de Infração.

Constam nos autos documentos que comprovam parte do pagamento efetuado (fls. 99/103) e substabelecimento de advogado do contribuinte (fl. 106).

Em face aos óbices surgidos para apreciação da lide, o processo foi convertido em diligência (fls. 107/108). Em síntese, eis os pedidos do órgão julgador, naquela oportunidade:

1 - Intimar o contribuinte autuado para que apresente provas de recolhimento do ICMS-ST, relacionado as operações devidas ao Estado da Bahia, ainda que tenha feito através das suas filiais, como é a sua alegação, conforme consta no demonstrativo fiscal, porque em obediência às regras previstas no Convênio ICMS nº 81/1993, que trata da substituição tributária em operações interestaduais e estabeleceu como responsável tributário o remetente da mercadoria, que

recolherá o imposto incidente na operação, em favor do Estado de destino da mercadoria;

2 - intimar o contribuinte para apresentar provas das demais mercadorias que não estão abrangidas por Convênios ou Protocolos (não enquadrados no regime da Substituição tributária), conforme também alega.

Às fls. 111/112, diligente da ASTEC, assina Parecer 110/2016 opinando pela inviabilidade do cumprimento de tais pedidos, sob o juízo que, no primeiro item, a diligência seria inexequível, tendo em vista que mesmo a apresentação de todos os comprovantes das várias filiais pelo autuado, não o possibilitaria apurar do débito, tendo em vista a imensa quantidade de itens e acordos interestaduais a serem examinados. No segundo item, sugere que seja encaminhado à INFAZ de origem para o seu atendimento.

Uma segunda diligencia foi solicitada pelo órgão julgador (fls. 117/118). Deve o diligente:

1 - Intimar o contribuinte autuado para que apresente provas da regular retenção e recolhimento do ICMS-ST, relacionadas às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes no Estado da Bahia, ainda que tenha feito através das suas filiais, como é a sua alegação, conforme consta no demonstrativo fiscal.

2 - intimar o contribuinte para apresentar provas das demais mercadorias que não estão abrangidas por Convênios ou Protocolos (não enquadrados no regime da Substituição tributária), conforme também alega o autuado.

O autuado manifesta-se (fls. 121/133). Apresenta uma síntese dos fatos; reitera a insubsistência da autuação, a manifestação fiscal. Assevera que, muito embora não tenha efetuado a retenção quando da remessa pelas transferências para as lojas situadas no Estado da Bahia, os estabelecimentos destinatários promoveram o recolhimento do ICMS antecipado, não havendo o que falar em ausência de pagamento do imposto.

Argumenta que juntou as provas, a fiscalização, no entanto, as ignorou, aduzindo ser inviável a auditoria dos valores antecipados, violando o princípio da verdade material.

Diz que para cumprir diligência solicitada, juntou documentos de arrecadação estadual de todo o período autuado, contendo as notas fiscais objeto da autuação com respectivos comprovantes de pagamento (DOC 01).

Entre outros exemplos, diz que do DAE de R\$18.606,58, o valor de R\$11.455,44 representa o somatório de notas autuadas que foram pagas através do referido documentos de arrecadação. Completa que mais de 60% do valor pago no documento de arrecadação corresponde ao pagamento do ICMS antecipação relativo às notas fiscais autuadas no presente levantamento.

Finaliza, requerendo a improcedência do Auto de Infração, considerando que diversas mercadorias encontram-se na exceção da Substituição Tributária e a parcela remanescente fora objeto de recolhimento pelas lojas destinatárias, não causando qualquer prejuízo ao Estado.

Em atenção à diligencia solicitada pelo órgão julgador, o diligente designado expede o Parecer ASTEC 100/2017 (fls. 137/138), na forma seguinte:

Diz que para o item “a” do pedido que formulou, o autuado se limita a reforçar seus argumentos defensivos, no qual admite que, embora não tenha efetuado a retenção, quando da remessa das mercadorias, a título de transferência para as lojas situadas na Bahia, bem como retenção do Diferencial de Alíquota em relação à infração 04 (transferência de bens para uso e consumo), alega que o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS e DIFAL, conforme comprovantes em anexo (Docs. IV e V). Alegou que apresentou provas do recolhimento e o Fisco ignorou, aduzindo que seria viável a correlação entre as Notas Fiscais autuadas e os dos documentos de arrecadação apresentados.

Discorre sobre o instituto jurídico da substituição tributária no ICMS, que decorre do princípio federativo sobre a tributação, antecipando a favor do Estado de destino, o ICMS relativo às subsequentes operações internas realizáveis na unidade federativa de destino.

Informa ainda que o contribuinte, alegando não haver prejudicado à Bahia por haver integrado as mercadorias ao regime de tributação de conta corrente fiscal apresentando documentação relativa à antecipação parcial de ICMS que não encerra a fase de tributação, uma vez que nesse regime a tributação apenas se completa com a tributação relativa às subseqüentes saídas das mercadorias transferidas do estabelecimento autuado e oportunamente efetuadas pelos estabelecimentos destinatários.

Afirma o diligente que, em vista da multiplicidade das mercadorias e saídas em quantidades não identificadas e divergentes das entradas, ao contrário do que alega o impugnante, não é possível correlacionar as notas fiscais, objeto de ICMS Antecipação parcial com respectivos documentos de arrecadação apresentados como prova de quitação da obrigação tributária exigida.

Por consequência, ainda que intimado para tanto, o autuado não apresentou provas relativas a todo o ciclo de tributação das mercadorias, objeto da autuação, ainda que isso possa ocorrer sob o regime de conta corrente fiscal, nos seus estabelecimentos varejistas destinatários das mercadorias transferidas do estabelecimento autuado, sem que a fase de tributação tenha sido encerrada mediante o regime de substituição tributária.

Para o item “b” do pedido, derivou que o autuado entende a existência de mercadorias não sujeitas à substituição tributária:

1) Operações de transferência relativas a “*massas alimentícias*”, “*biscoitos*”, “*bolachas e seus derivados*”, relativas à infração 07 e que o impugnante entende não se sujeitarem à ST em face da exceção indicada no inciso II, § 1º, da cláusula 1ª do Protocolo ICMS nº 50/05;

2) Operações com “*chupetas*” (que o impugnante alega enquadrarem-se na NCM 3926.9040, fl. 80) e “*mamadeiras*” (que o impugnante alega enquadrarem-se na NCM 3924.9040), sob a alegação de ausência de previsão das NCM’s no Convênio ICMS nº 76/94.

Completa que a questão do item “1” é eminentemente de mérito e em face da lógica que envolve o instituto da Substituição Tributária, entende que deve ser analisada sistematicamente em conjunto com as normas gerais da substituição tributária previstas no Convênio ICMS nº 81/93.

Quanto ao item “2” vê-se no Anexo Único do Convênio ICMS nº 76/94 anexado a este parecer, que as “*chupetas*” enquadram-se na NCM 40.14.90.90 e as “*mamadeiras*” na NCM 39.24.10.00.

Manifestação do autuado em face ao Parecer da ASTEC (fls. 145/159).

Repete os fatos em discussão; diz que realizada uma nova diligência, foi emitido o Parecer ASTEC nº 100/2017, o qual opinou pela total manutenção do crédito tributário lançado.

Diz que a primeira infração é improcedente, na medida em que não se enquadra na condição de sujeito passivo por substituição trazida pelo Convênio ICMS nº 76/94. Insiste que a sistemática da Substituição Tributária, quando instituída por meio de Convênio ou Protocolo, deve obedecer aos ditames previstos no Convênio ICMS nº 81/93, regramento editado para estabelecer as normas gerais aplicáveis ao aludido regime.

A Cláusula quinta do Convênio Geral estabelece que a definição expressa do sujeito passivo por substituição se dê no Convênio ou Protocolo que regula a Substituição Tributária nas Unidades Federadas envolvidas. O Convênio ICMS nº 76/94, fundamento da exigência fiscal, atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, apenas ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante, o que não é o seu caso.

Logo, não pode a fiscalização da Bahia atribuir à Impugnante (Centro de Distribuição), a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST, quando a própria legislação instituidora da substituição tributária não o fez.

Com relação à infração 07, exigência da falta de recolhimento do ICMS ST pelo Centro de Distribuição/PE, incidente sobre as operações de remessa de mercadorias elencadas no Protocolo ICMS nº 50/05, ao Estado da Bahia, alega o autuado que esse Estado se encontra na exceção do Protocolo ICMS nº 50/05, estando, conseqüentemente, todas as transferências interestaduais com produtos derivados da farinha de trigo submetidos ao regime normal de apuração.

Diz que o Parecer da ASTEC optou por ignorar a incontroversa exceção trazida pelo inciso II, do §1º, da cláusula 1ª do Protocolo ICMS nº 50/05’

Diz que não há fundamentação a justificar a presente exigência, notadamente porque foi opção expressa do Protocolo ICMS 50/05 excetuar as transferências ao Estado da Bahia da sujeição passiva por ST, sendo tal prerrogativa decorrente do próprio Convênio ICMS nº 81/93.

Transcreve precedente no AI nº 281066.0001/16-0; AI nº 297856.0005/17-7.

Diz que da análise dos respectivos votos, resta-se evidente que os derivados de farinha de trigo transferidos ao Estado da Bahia não estão sujeitos à sistemática de ST, tendo este entendimento já sido aplicado em casos idênticos ao presente. Pede a improcedência da exigência.

Relativamente ao saldo remanescente, não obstante não ter efetuado a retenção quando da remessa a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia, os estabelecimentos destinatários promoveram o recolhimento do ICMS de forma antecipada, não havendo, portanto, no que se falar em ausência do recolhimento do imposto.

Objetivando comprovar de forma inequívoca o recolhimento do imposto, ora discutido, a Impugnante acostou aos autos os documentos de arrecadação estadual de todo o período autuado, contendo as notas fiscais objeto da autuação juntamente com seus respectivos comprovantes de pagamento.

Contudo, o Fiscal diligente afastou todo o recolhimento promovido pelas lojas da Companhia, sob o argumento de que o Estado da Bahia foi prejudicado pela forma em que o imposto fora recolhido aos cofres públicos.

Ressalta que o imposto exigido nestes autos foi recolhido pelas lojas destinatárias, sob o código de receita “1145”, referente à Antecipação Total, que encerra a fase de tributação.


No caso, considerando que todo o recolhimento efetuado se deu pelo código “1145”, não há que se falar na necessidade de comprovação da tributação das saídas subsequentes, e, muito menos em prejuízo à arrecadação do Estado da Bahia.

Explica que no quadro demonstrativo elaborado pela fiscalização, consta a falta de recolhimento de ICMS-ST incidente na operação retratada na Nota Fiscal nº 211043, emitida em favor do contribuinte portador do CNPJ nº 33.014.556/ 0764-19 (Loja #130), em 15 de janeiro de 2013.

Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Não Retido por Convênio

Dia	Item	Cfop	Produto	Aliquota Int Ori	val Produto	IPI	Desc	Outras Desp	ICMS Proprio Calc	BC ST N.F.	BC ST Calculada	BC ST Reduzida	Fundo Pobrez	ICMS ST Calc	ICMS Retido	Diferença
15	005	6153	1122618						14,35	0,00	158,49	158,49	0,00	12,59	0,00	MVA
										Diferença da N.F. 211.043		(Devido - Retido) :		12,59	0,00	12,59

E que o montante exigido fora recolhido, sob a rubrica de “ICMS Antecipado” – Código de Receita 1145, através do documento de arrecadação nº 1300585620, no valor total de R\$ 22.935,29, conforme o DAE abaixo :

85840000229 1 35290005201 7 30208130058 7 56200019412 5	
 GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DA FAZENDA DOCUMENTO DE ARRECADAÇÃO ESTADUAL DAE	
16-USO DA REPARTIÇÃO	1-CÓDIGO DA RECEITA 1145
Data: _____ Cadastro: _____	2-DATA DE VENCIMENTO 08/02/2013
Assinatura: _____	3-INSCRIÇÃO ESTADUAL/CPF OU CNPJ 101.518.239
17-Nº DE SÉRIE / NOSSO NÚMERO 1300585620	18-ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA
19-CNPJ / CPF 33.014.556/0764-19	4-REFERÊNCIA 01/2013
20-NOME, FIRMA OU RAZÃO SOCIAL LOJAS AMERICANAS S.A.	5-DOC. ORIGEM/PLACA VEÍCULO
21-ENDEREÇO RUA DOS RODOVIÁRIOS	6-CÓDIGO DO MUNICÍPIO 27400
22-BAIRRO CABULA	7-VALOR PRINCIPAL R\$ 22.935,29
23-CEP 41.150-125	8-CORREÇÃO MONETÁRIA R\$ 0,00
24-MUNICÍPIO SALVADOR	9-AGRES. MORATÓRIO E/OU JUROS R\$ 0,00
25-INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES O pagamento poderá ser efetuado em qualquer agente arrecadador credenciado. Pagável até 08/02/2013 . Após esta data deverá ser emitido outro Dae com nova data máxima de pagamento. Emitido via: INTERNET Notas Fiscais: 173 19412 // 19590 // 20027 // 20552 // 21280 21442 // 21797 // 21799 // 22509 // 24011 25392 // 25394 // 25394 // 26633 // 26634 #130 ST	10-MULTA POR INFRAÇÃO R\$ 0,00
12-RECEITA BRUTA ACUMULADA R\$ 0,00	11-TOTAL A RECOLHER R\$ 22.935,29
13-COMPRAS/AQUISIÇÕES ACUMULADAS R\$ 0,00	
14-IMPOSTO DEVIDO R\$ 0,00	
15-DEDUÇÃO/INCENTIVO AO EMPREGO R\$ 0,00	

08/02/2013 318010298 - BANCO DO BRASIL - 18:46:35 0200

COMPROVANTE DE PAGAMENTO COM COLA/BARRA

Convenio DAE CMS
Codigo de Barras 85840000229 1 35290005201 7 30208130058 7 56200019412 5
Data do pagamento 08/02/2013
Valor Total 22.935,29
NR AUTENTICAÇÃO 5,AB5,571,0EA,D53,798

Diz que a Fiscalização poderá verificar que o montante exigido referente à NF nº 211043, de fato compõe o DAE acima, através da planilha denominada “MEMÓRIA DE CÁLCULO 1-2013.xlsx”, já acostada aos autos, da seguinte maneira:

A referida planilha é composta por 04 abas. Na aba denominada “Plan1”, localiza-se facilmente a nota fiscal acima mencionada (nº 211043) filtrando-a na coluna “A”, que se refere as notas fiscais autuadas.

Após, filtrando a mercadoria autuada (“CD PLAYER APRENDER E BRINCAR”) na coluna “L”, a qual se refere à descrição das mercadorias, esta Fiscalização constatará que foi recolhido o montante de R\$24,62 pela loja destinatária (coluna “AL”). Veja abaixo:

Memória de Cálculo 01-2013.xlsx - Excel (Falha na Ativação do Produto)														
Arquivo Página Inicial Inserir Layout da Página Fórmulas Dados Revisão Exibir O que você deseja fazer...														
Área de Transferência														
CD PLAYER APRENDER E BRINCAR														
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
	Num. NF	Status	Filial	UF	Mês	Ano	Data	Data	Movim	Num. It	Cod. La	Descrição	CFOP	NBM
1	1211043	NF ENCON	150	PE	1	2013	15/01/2013	15/01/2013	S	22	4133618	CD PLAYER APRENDER E BRINCAR	6152/01	95030099
236225														
236226														
236227														
236228														

Memória de Cálculo 01-2013.xlsx - Excel (Falha na Ativação do Produto)														
Arquivo Página Inicial Inserir Layout da Página Fórmulas Dados Revisão Exibir O que você deseja fazer...														
Área de Transferência														
Valor ST Guia														
	AA	AB	AC	AD	AE	AF	AG	AH	AI	AJ	AK	AL	AM	AN
1	Alíquot	Vl. Tot. f	Base IC	Vl. ICMS	Alíquot	Tipo tri	Descori	Frete	IVA	Base ST	Valor S	Base ST	Valor ST Guia	Margem
236225	0	3.906,24	119,59	4,78	4	Sujeito a I	0	0	TG	0	0	0	24,62	0
236226														
236227														
236228														

Resume o cenário abaixo:

- ICMS-ST não recolhido pelo CD/PE e exigido no presente AI: R\$ 12,59;
- ICMS-Antecipação recolhido pela loja destinatária: R\$: 24,62.

Conclui que a impugnante não pode ser penalizada pela dupla exigência de ICMS sobre a mesma operação, notadamente quando comprovado o regular pagamento do imposto, com base na primazia da Verdade Material.

Pede que o Auto de Infração seja julgado absolutamente improcedente; a posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental e pericial, caso seja necessário.

A Auditora Fiscal toma conhecimento do Parecer ASTEC 100/2017, da manifestação do autuado, e mantém os termos da sua Informação Fiscal.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário, no valor principal de R\$745.868,34, imputando ao autuado as infrações descritas e relatadas na inicial dos autos.

Conforme descrito no relatório, a empresa reconheceu integralmente às infrações 09 (R\$31.239,27); 10 (R\$114,33) e 11 (R\$200,58), efetuando os respectivos pagamentos e excluindo da lide. As demais infrações foram impugnadas e serão objeto desse julgamento, nas linhas procedentes.

De pronto, o pedido para realização de Perícia, ou mesmo nova diligência, fica indeferido, nos termos do art. 147, incisos I e II, alíneas “a” e “b” do RPAF-BA/99, uma vez que não se vislumbra qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria; os elementos já coligidos nos autos, inclusive durante as duas diligências, são suficientes para se firmar o juízo e convicção, indispensáveis para a decisão da lide; demais documentos de provas, em existindo, estão em poder do próprio autuado, que deveria, em querendo, ter anexado ao Processo Administrativo Fiscal - PAF.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome e no endereço do seu patrono, afirmo que não existe óbice em observar tal pedido. No entanto, a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

A questão de ilegitimidade passiva arguida pelo autuado, em relação ao Convênio ICMS 74/96, não se sustenta, mas será minuciosamente observado, nas linhas seguintes, quando da análise da infração específica em relação ao mencionado convênio.

No mérito, o lançamento de ofício trata das exigências remanescentes de ICMS-ST não recolhido (Itens 01 a 08), em operações interestaduais de remessa de mercadorias do Centro de Distribuição estabelecido no Estado de Pernambuco para as lojas da Companhia, situadas no Estado da Bahia.

Nas razões, o autuado alega que parte do imposto exigido foi devidamente recolhido ao Estado da Bahia à época da ocorrência do fato gerador e que diversas mercadorias não estão abrangidas pelos Convênios/Protocolos indicados no Auto de Infração.

Assevera que as planilhas elaboradas (DOC. III) contêm a análise discriminada de cada operação fiscalizada, sob o contexto de cada infração indicada na autuação. Através de tais documentos, seria possível convalidar o cálculo procedido e verificar que o valor do ICMS exigido pelo Fisco

foi devidamente recolhido aos cofres públicos da Bahia, para os produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária.

As Auditoras Fiscais contestam tais alegações, aduzindo que as mercadorias fazem parte da substituição tributária; que o autuado utilizou o NCM genérico de “*outros*”, dificultando a exata caracterização dos produtos.

A lide será examinada na mesma ordem da impugnação defensiva.

A Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS-ST, no valor de R\$293.509,09, quando da remessa de produtos farmacêuticos elencados no Convênio nº 76/94, a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia.

Discorda o autuado da exigência em relação às mercadorias classificadas na NCM 3924.9000 (“CHUPETA KUKA”), na NCM 3926.9040 (“MAMADEIRA KUKA” e “MAMADEIRA LILLO”). Ancora tal entendimento nas soluções de consultas ao órgão Diana 07 e 08, proferidas pela Receita Federal do Brasil, que definem, respectivamente, as NCM 3924.9000 e 3926.9040.

Trata-se, pois, de grave equívoco do contribuinte autuado utilizar-se da resposta da Solução de Consulta nº 10, expedida em 2005, para validar sua interpretação da NCM aplicada para os seus produtos *chupeta* e *mamadeira*. Naquela classificação de mercadorias descrevia-se um produto específico, importado, uma mamadeira de policarbonato, composta de bico de silicone, rosca e tampa de polipropileno e que armazena leite para consumo futuro.

Nesse caso, compreensível a classificação do produto no código 3924.9000, que corresponde a designação de “*outros*”.

O mesmo raciocínio vale para as chupetas. A Solução de Consulta nº 41 descreve um produto específico, chupeta colorida, com corpo de policarbonato e bico de silicone, para crianças maiores de 6 meses.

Verifico, aliás, que o produto *chupeta* está claramente identificado no NCM 4014 (Anexo Único do Convênio 76/94), que descreve os “*artigos de higiene ou de farmácia (incluindo as chupetas), de borracha vulcanizada não endurecida, mesmo com partes de borracha endurecida*”.

Para dirimir dúvidas acerca da correta identificação das mercadorias passíveis de sujeição ao regime da substituição tributária e antecipação de ICMS, foi instituído Código Especificador da Substituição Tributária (CEST), juntamente com a obrigatoriedade de informá-lo na respectiva Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), conforme o Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015.

Para as mamadeiras, por exemplo, deve ser utilizado o CEST 20.063.00, que compreende os NCM,s 3923.30.00; 3924.90.00; 3924.10.00; 4014.90.90 e 7010.20.00 e nunca o NCM 3926.9040, indicado pelo autuado. Prova da insubsistência dessa alegação defensiva.

Outro questionamento do autuado funda-se no argumento de que, em relação aos produtos abrangidos por Convênios, muito embora o (CD/PE) não tenha efetuado a retenção, quando da remessa a título de transferência para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu recolhimento do ICMS antecipado.

Completa o impugnante que não pode ser penalizado por dupla exigência de ICMS sobre a mesma operação, notadamente quando comprovado o regular pagamento do imposto, com base na primazia da Verdade Material.

Certo que o princípio que busca a verdade material é ponto de crucial relevância no contencioso tributário e consiste em catar a realidade dos fatos, cabendo tanto a administração fazendária e ao contribuinte, não só alegar, mas, sobretudo, produzir provas que criem condições de convicção favoráveis às suas pretensões. Cabe a administração o ônus da prova no ilícito tributário,

entretanto, não conferiu a lei ao contribuinte o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e subjetiva estabelecida na legislação tributária ou proceder de forma embaraçosa à integral verificação das situações tributárias que empreende.

Nesse sentido, além das varias intervenções oportunizadas ao sujeito passivo para apresentar razões, o órgão julgador determinou a realização de diligência fiscal através do seu órgão de pesquisa e assessoria fiscal, objetivando trazer ao processo a realidade dos fatos tributados.

Também não tem razão o autuado na alegação de que não se enquadra na condição de sujeito passivo por substituição trazida pelo Convênio ICMS nº 76/94, considerando que a Cláusula quinta do Convênio Geral estabelece que a definição expressa do sujeito passivo por substituição se dê no Convênio ou Protocolo que regula a Substituição Tributária nas Unidades Federadas envolvidas. Segundo afirma, o Convênio ICMS nº 76/94 atribui a qualidade de sujeito passivo por substituição, para fins de retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações interestaduais com produtos farmacêuticos, apenas ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante.

Nas operações interestaduais, além dos substitutos naturais (indústria ou importador), assume a condição de substituto tributário, inclusive quanto ao diferencial de alíquotas, qualquer contribuinte (atacadista ou varejista) estabelecido em Unidade Federada signatária de convênio ou protocolo que o estabeleça como responsável e efetue remessa de mercadorias previstas no aludido Acordo.

O Parágrafo único, cláusula quinta do Convenio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, indica que o sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no protocolo ou convênio que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria.

A retenção e o recolhimento do imposto deverão ser feitos pelo sujeito passivo por substituição de acordo com as disposições estabelecidas no supramencionado Convênio, com observância das normas estabelecidas pela legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria, conforme a Cláusula oitava do Convênio ICMS 81/93, ao estabelecer que o sujeito passivo por substituição deve observar as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria. Ou seja, o contribuinte substituto observará as regras estabelecidas conjuntamente no Convênio 76/94 e no RICMS-BA.

Dessa forma, conforme previsão contida no Decreto 13.780/12 (RICMS-BA/12), art. 289, ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento. O item 32 do aludido anexo descreve *“Produtos farmacêuticos e medicamentos, exceto para uso veterinário nas operações com medicamentos a MVA só será utilizada quando não houver preço único ou máximo de venda fixado ou sugerido pelo fabricante ou pelo importado”*, previsto, entre outros Acordos Interestaduais, no Convênio ICMS 76/94.

Portanto, os produtos farmacêuticos medicinais de uso não veterinário estão sujeitos ao regime de substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS 76/94, do qual a Bahia é signatária e cuja cláusula primeira atribui, não somente ao estabelecimento importador ou ao industrial fabricante, mas, também, ao contribuinte remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada para uso ou consumo do destinatário.

Assim, não há falar em ilegitimidade passiva. O sujeito passivo da relação jurídica tributária em debate é o contribuinte inscrito no Estado da Bahia, na qualidade de substituto tributário, sendo-lhe atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário. Nessa quadra, fundamental em tal questão, para que a obrigação tributária esteja

cumprida, é que o recolhimento do ICMS-ST seja efetuado corretamente em favor do Estado destinatário.

No caso concreto, ainda que afirme insistentemente que o recolhimento foi efetivamente feito por filiais do próprio contribuinte autuado, tal fato não restou provado. Mesmo após anexados os DAE,s, Guias, demonstrativos, planilhas de controle internos, por parte do autuado, e diante dos dados levantados pela fiscalização, coligidos ao PAF pelo autuado ou colhidos nas diligências designadas com o fito especial de checar referidas operações, não foi possível conciliar os pagamentos manejados na defesa com aqueles créditos tributários constituídos no presente Processo Administrativo Fiscal.

Inverossímil a tentativa do autuado em acostar aos autos relatórios contendo documentos de arrecadação estadual do período autuado, as notas fiscais objeto da autuação, comprovantes de pagamento, etc. O aparato não prova que o imposto exigido no presente Auto de Infração foi recolhido pelas lojas destinatárias, não causando prejuízo ao Estado da Bahia.

À guisa de exemplo, analiso o destaque feito pelo autuado para a Nota Fiscal nº 211043, constante do demonstrativo fiscal, que teria sido recolhido por sua loja 130 (CNPJ nº 33.014.556/ 0764-19), sob a rubrica de “ICMS Antecipado” – Código de Receita 1145, no valor total de R\$22.935,29, conforme DAE que anexa à sua defesa.

Segundo o raciocínio do contribuinte autuado, competiria à Fiscalização verificar o montante exigido na referida nota fiscal, numa planilha denominada “MEMÓRIA DE CÁLCULO 1-2013.xlsx”, que tem 04 abas. A nota fiscal 211043 encontra-se localizada numa coluna “A”, que se refere as notas fiscais autuadas. A mercadoria autuada deve ser filtrada na coluna “L”, qual se refere à descrição das mercadorias, para então a Fiscalização “descobrir” o valor recolhido de R\$24,62 pela loja destinatária (coluna “AL”).

A par de todo esse labirinto para descortinar cada valor devido pelo autuado, tomando-se ainda por base, a operação havida na nota fiscal exemplificada pelo próprio autuado, ao final, enquanto o ICMS-ST não recolhido pelo CD/PE, exigido na autuação, é de R\$12,59; o ICMS-Antecipação recolhido pela loja destinatária importou em R\$24,62. Valores absolutamente distintos, sem qualquer garantia que se referem à mesma exigência, ainda que, aparentemente, tenha sido recolhido um valor maior do que o exigido pela fiscalização.

Depois, cabível consignar que no DAE de pagamento da referida nota fiscal, o destinatário descreve o recolhimento do ICMS-ST relativo a totalidade de 173 notas fiscais recebidas dos diversos endereços do contribuinte e relacionadas aos vários Acordos Interestaduais. Não se poderia, nessas condições, afirmar com fidedignidade, também por isso, que mesmo o valor do ICMS-ST da operação exemplificada pelo autuado (nota fiscal nº 211043), estaria incluído no montante do respectivo DAE, no valor de R\$22.935,29. Exceto, no caso de o impugnante produzir outro relatório discriminando o valor individual da cada uma das notas fiscais constantes do referido DAE, em correspondência com o total recolhido.

A operacionalização de não proceder à retenção do ICMS no CD/PE, conforme ordena a legislação do imposto, optando por fazê-lo nos estabelecimentos destinatários, pode se tratar da melhor solução gerencial engendrada pelo autuado para viabilizar seus negócios, facilitar o seu controle das mercadorias e recolhimento dos impostos, mas não pode ser transformado numa dificuldade para o Fisco desse Estado.

Nesse sentido, o autuado é quem deveria proceder à comprovação do regular pagamento do ICMS-ST de cada operação, laborando de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS e trazendo aos autos os elementos necessários em favor de suas alegações, uma vez que é quem tem a posse e o domínio desses elementos.

Cabível salientar que todo e qualquer documento que esteja em poder do autuado, esse tem o dever de apresentá-lo, garantindo que a atuação das partes, neste momento processual, se dê de forma conjunta e equilibrada, valorizando o contraditório, assim como, na medida do possível,

buscando a efetividade e a celeridade processual.

O NCPC - Lei 13.105/15 deixou para trás a distribuição estática do ônus de provar, na medida em que o §1º do artigo 373 abre a possibilidade de aplicação da teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, aduzida no caso concreto. Afinal, em debate está a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal.

Nesse caso, sobretudo, em que o próprio autuado se expressa como um grande magazine, possuindo diversos estabelecimentos em todo o território nacional, mais precisamente, em torno de 500 lojas espalhadas por todo o território nacional e comercializando cerca de 140 mil itens em cada loja, não deveria o contribuinte adotar procedimento tributário anômalo e distante da orientação legal. A Substituição Tributária, no caso, responsabilidade voltada para o remetente, Centro de Distribuição, localizado no Estado de Pernambuco, que abastece as lojas situadas neste e demais Estados da região, cumpre função de ordenação da política de controle dos recolhimentos do imposto devido, nas etapas seguintes.

Ainda assim, visando extremar o princípio da verdade material, o órgão julgador designou, em dois momentos processuais, diligência fiscal para que o contribuinte autuado pudesse apresentar provas da regular retenção e recolhimento do ICMS-ST, relacionados às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes no Estado da Bahia, ainda que tenha feito através das suas filiais, como é a sua alegação.

Pareceres da ASTEC nº 110/2016 (fls. 111/112) e 100/2017 (fls. 137/138) atestam a inexequibilidade das diligências, em vista à confusão de recolhimentos nas filiais, a multiplicidade das mercadorias e saídas em quantidades não identificadas e divergentes das entradas, não sendo possível correlacionar todas as notas fiscais, objeto de ICMS-ST com respectivos documentos de arrecadação que foram apresentados, sem as provas que atestassem o ciclo de tributação das mercadorias autuadas.

A busca da verdade material, questionado pelo autuado, abordada anteriormente, fundamentou todo empenho do órgão julgador para que as provas fossem coligidas ao PAF, considerando que o contribuinte autuado dispersou as retenções, os recolhimentos devidos do ICMS-ST, através de filiais diversas, desconsiderando o instituto da substituição tributária, diluindo suas obrigações tributárias por filiais e dificultando o controle fiscal.

Ocorre que, apesar do esforço do contribuinte autuado, na tentativa de produzir provas, não restou devidamente comprovada a sua tese de recolhimento nos destinatários, na medida em que os demonstrativos e documentos apresentados não atestam o pagamento regular do ICMS-ST das operações de remessas interestaduais para o Estado da Bahia, conforme constam dos autos.

Dessa forma, correta a manutenção integral da exigência tributária referente à infração 1, no valor de R\$293.509,09.

Com relação às infrações 02 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 11/91); 03 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 16/85); 05 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 18/85) e 08 (falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, mercadorias do Protocolo ICMS 97/10), o autuado repete os mesmos argumentos defensivos de que, embora o CD/PE não tenha efetuado a retenção quando da remessa das mercadorias constantes nos respectivos demonstrativos, nas transferências para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS-ST.

Tese que já foi examinada de forma extenuada, à vista dos documentos coligidos aos autos, restando claro que os demonstrativos, documentos apresentados pelo autuado não conseguem provar o pagamento regular do ICMS-ST das operações de remessas interestaduais para o Estado da Bahia, conforme constam dos autos.

Infrações que restam caracterizadas integralmente, nos valores de R\$292,79 (infração 2); R\$3.885,92 (infração 3); R\$2.292,61 (infração 5) e R\$2.221,72 (infração 8).

Com relação à infração 4, apesar do autuado fazer referência a falta de retenção do Diferencial de Alíquota (transferência de bens para uso e consumo), a exigência recai sobre os produtos do Protocolo ICMS 17/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com lâmpada elétrica, diodos e aparelhos de iluminação.

O argumento defensivo é o mesmo de que, embora o CD/PE não tenha efetuado retenção, quando da remessa das mercadorias constantes nos respectivos demonstrativos, nas transferências para as lojas situadas no Estado da Bahia, o estabelecimento destinatário promoveu o recolhimento do ICMS-ST, o que, conforme retro aludido, não se confirmou.

Infração 4 integralmente caracterizada, no valor de R\$2.779,13.

Na infração 6, a acusação fiscal é que o contribuinte substituto deixou de proceder a retenção e o recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, de produtos previstos no Protocolo ICMS 19/85. Valor da exigência R\$10.612,71.

Em sua defesa, diz que algumas mercadorias presentes na exigência, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo do “*Aparelho DVD*” (NCM 85219090); “*GAME PS3*” (NCM 85234990) e “*CD*” e “*DVD*” (NCM 85234910), embora tais NCM’s constem do Anexo Único do Protocolo 19/85, não foram objeto de retenção e recolhimento, quando da entrada no território da Bahia, porquanto os estabelecimentos destinatários efetuaram pagamento do ICMS-ST.

Sabe-se que o Protocolo ICMS 19/85 institui o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com disco fonográfico, fita virgem ou gravada, cujas NCM’s constam no Anexo Único do referido Protocolo.

Novamente, o direito não assiste ao autuado. Não constam entre os produtos listados pela fiscalização, ao “*aparelho DVD*”, mas, somente os “*GAMES XBOX*”, “*GAME PS3*” classificados na (NCM 85234990).

O argumento defensivo de recolhimento do ICMS-ST pelos destinatários não resta comprovado, conforme retro alinhado.

Infração 6 integralmente caracterizada, no valor de R\$10.612,71.

No que se refere à infração 7, argumenta o sujeito passivo que o Estado da Bahia encontra-se na exceção do aludido Protocolo ICMS nº 50/05, estando, conseqüentemente, todas as transferências interestaduais com produtos derivados da farinha de trigo submetidos ao regime normal de apuração. O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito, em mídia CD, fl. 35, discriminado as operações com produtos distinguidos no aludido Acordo.

Verifico que, através do Protocolo ICMS 185/09, efeitos a partir de 21.12.09, foi alterado o Protocolo ICMS 50/05 para excetuar a incidência de retenção e recolhimento do ICMS nas transferências interestaduais destinadas ao Estado da Bahia (inciso II do § 1º da cláusula primeira). Para as operações com os produtos derivados de farinha de trigo, descritas no demonstrativo fiscal, no exercício de 2013, portanto, não poderia incidir os efeitos do Protocolo ICMS 50/05.

Nesse caso, devem ser excluídas do levantamento fiscal as operações de transferências de massa alimentícia (NBM/SH 1902.1); biscoitos, bolachas, bolos, wafers, pães, panetones e outros produtos similares (NBM/SH 1905), além de macarrão instantâneo (NBM/SH 1902.30.00), etc., porquanto tais mercadorias não mais se sujeitavam à sistemática da Substituição Tributária, no momento da autuação.

Dessa forma não é subsistente a exigência tributária nesse item 07, devendo ser excluída do presente Auto de Infração, o valor correspondente de R\$398.720,19.

Frente a toda exposição retro alinhada, as infrações 1 a 6, 8 a 11 restam devidamente caracterizadas; enquanto a infração 7 não subsiste.

Dessa forma, o Auto de Infração é **PROCEDENTE EM PARTE**, no valor de R\$347.148,15.

É o voto.

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 **281066.0004/15-0**, lavrado contra **LOJAS AMERICANAS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$347.148,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas "a", "e", da Lei nº 7014/96, 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, 26 de abril de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR