

A. I. Nº - 080556.0007/18-5  
AUTUADO - INDÚSTRIAS TUDOR M. G. DE BATERIAS LTDA.  
AUTUANTE - VANILDA SOUZA LOPES  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/12/2019

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0193-04/19

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES SUBORDINADAS AO PROTOCOLO 41/08. O sujeito passivo tomou por base, para realizar as operações de vendas de baterias destinadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia, orientações emanadas de pareceres emitidos pela SAT/DITRI, em resposta a consultas formuladas por terceiros, seus clientes, os quais posteriormente foram retificados pela própria DITRI. Ficou caracterizado que o autuado não se enquadra na condição de “fabricante de veículos automotores” ou “fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários”, não podendo, desta maneira, utilizar uma MVA reduzida pois, na condição de fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores, não poderia ter utilizado a MVA reduzida e, sim, a ajustada no percentual de 78,83%. Foi concedido o prazo de 20 (vinte) dias, de acordo com o Art. 65 do RPAF/BA, para que, após a ciência da resposta da consulta retificadora, o pagamento do imposto fosse efetuado sem incidência de penalidade relativamente ao período em que agiu em observância ao entendimento constante nos pareceres anteriores, o que não foi feito. Inaplicabilidade da regra prevista pelo Art. 100, inciso II do CTN. Excluída parcela exigida indevidamente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 18/09/18, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$395.467,85, referente aos exercícios de 2015 e 2016, em decorrência da seguinte acusação: *“Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia”*. Foi aplicada multa no percentual de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de seu patrono, ingressou com Impugnação Parcial ao lançamento, fls. 68 a 91, destacando inicialmente que a) discorda da exigência no total de R\$386.076,14, cujo imposto foi recolhido com MVA reduzida, em decorrência de contrato de fidelidade, nas operações de vendas realizadas para as empresas TURBOBAT DISTRIBUIDOR DE BATERIAS E COMPONENTES LTDA., TUDOR BAHIA DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LTDA. e DIBASIL DISTRIBUIDORA DE BATERIAS SOARES LTDA. b) discorda da exigência no valor de R\$715,87 nas vendas à consumidor final no exercício de 2015, em razão de erro de cálculo da autuante.

Por outro ângulo, declara que reconhece como devido o valor de R\$8.675,84 sendo R\$1.663,24 referente ao exercício de 2015 e R\$672,53 referente ao exercício de 2016, relativos a vendas para

clientes que considerou como consumidor final, os quais são aquisições para revenda, com incidência de MVA. Também, ainda em relação ao exercício de 2016, declarou o reconhecimento do débito no valor de R\$6.340,07 em razão de ter ocorrido alteração da base de cálculo da diferença de alíquota nas vendas para consumidor final, situação esta que não observou.

Em relação aos fatos impugnados, pontuou que procedeu ao recolhimento do imposto em discussão da forma como o fizera visto que a venda com a MVA reduzida que realizou foi efetuada com base no Parecer nº 3.453/2009 da SAT/SEFAZ emitido em 04/03/2009, parecer este que o obrigava a proceder o recolhimento do ICMS aplicando-se a MVA reduzida.

Frisou que seus clientes sediados no Estado da Bahia, sujeitos, portanto a legislação tributária deste Estado, firmaram com o ora Impugnante contrato de fidelidade, oportunidade em que realizou consulta formal à Administração Tributária, solicitando orientações no tocante a MVA aplicável nas aquisições de peças automotivas arroladas no Protocolo ICMS 49/08, tendo a SEFAZ se manifestado no sentido de que fosse retido/recolhido pelo vendedor, no caso o autuado, em decorrência da ST, o ICMS com MVA reduzida, conforme disposto no referido Protocolo, tendo a SEFAZ assim se pronunciado:

*Ementa: ICMS. Consulta. Na saída de peças automotivas arroladas no protocolo 41/08, para adquirentes deste estado, em operação de distribuição efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, o remetente estabelecido no Estado de Minas Gerais (alíquota interestadual de 7%) deve adotar a MVA ajustada de 41,7% (quarenta e um inteiros e sete centésimos por cento). Clausula segunda e parágrafo 1º, 2º e 3º do protocolo 41/08.*

Frisou que o citado Protocolo de ICMS 41/08 determinava que nas operações interestaduais com autopeças automotivas com destino a contribuintes situados no Estado da Bahia, que tivessem contrato de fidelidade com seus respectivos fornecedores, as MVAs a serem aplicadas seriam 41,70% e 49,10%, ao tempo em que, conforme já reconhecido e declarado pela Administração Tributária do Estado da Bahia, a resposta a uma consulta fiscal consiste, por si só, no posicionamento oficial da Administração Tributária acerca de como o contribuinte deve proceder em relação à matéria nela abordada, afastando o risco do descumprimento involuntário da legislação pertinente, e, conseqüentemente, das penalidades decorrentes desse descumprimento, conferindo-lhe assim, segurança jurídica.

Ressaltou que o Estado da Bahia, ao responder à consulta formal realizada por terceiro, consulta esta que o levou a efetuar os recolhimentos levando em consideração a MVA reduzida, expôs o arcabouço legislativo acerca do tema, e concluiu determinando a aplicação da MVA reduzida, se manifestando da seguinte forma:

*"Dessa forma, e considerando que a repartição fiscal da circunscrição do contribuinte, no Parecer 26571/2008, exarado em 30/12/2008, no processo protocolado sob nº. 283589/2008-9, registra, para subsidiar as futuras fiscalizações, que o Consulente firmou contrato de fidelidade estipulado no Protocolo 41/08, recomendamos o Consulente a orientar este fornecedor que, nas próximas remessas, retenha e recolha a substituição tributária adotando a MVA de 41,7% (quarenta e um inteiros e sete centésimos por cento). Ressaltamos que dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, o Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas".*

Transcreve outra resposta de consulta formal pelo Estado em outro processo de consulta, também realizada por terceiro:

*"Dessa forma, e considerando a informação de que o Consulente firmou com o fornecedor que se negou a aplicar a MVA supra contrato de fidelidade estipulado no Protocolo 41/08, recomendamos que este fornecedor seja orientado a, nas próximas remessas, reter e recolher a substituição tributária adotando a MVA de 41,7% (quarenta e um inteiros e sete centésimos por cento). Cumpre-nos registrar que a matéria objeto da presente consulta já foi abordada por outro estabelecimento da empresa, protocolado sob nº 095916/2009-0, e respondida no mesmo sentido, através do Parecer DITRI/GECOT nº 11092/2009, exarado em 06/07/2009, cujo teor pode ser obtido através do site da SEFAZ. Diante do exposto, e em face da resistência do fornecedor do Consulente em aplicar a MVA informada por esta SEFAZ no supramencionado Parecer, ressaltamos que a resposta a uma consulta fiscal consiste, por si só, no posicionamento oficial da Administração Tributária acerca de como o contribuinte deve proceder em relação à matéria nela abordada,*

*afastando o risco de descumprimento involuntário da legislação pertinente, e, consequentemente, das penalidades decorrentes desse descumprimento, conferindo-lhe, assim, segurança jurídica".*

Destacou que os aludidos pareceres, nos quais se baseou tiveram vigência até o mês de março de 2016, uma vez que no dia 18 de dezembro de 2015, foram revogados pelo Parecer nº 28589/2015 emitido pela Diretoria de Tributação do Estado da Bahia, tendo sido publicado no mês de março de 2016.

Desta maneira, sustenta que não cometeu nenhum ilícito, apenas fora induzido e obrigado a recolher o imposto conforme determinação de órgão estadual, pois caso assim não o fizesse, estaria sujeito às penalidades por descumprimento de decisão exarada por tal órgão, ressaltando que entende que nada deve ao Estado da Bahia, referente a ICMS retido/recolhido de forma reduzida, referente as vendas efetuadas para os clientes TURBOBAT DISTRIBUIDOR DE BATERIAS E COMPONENTES LTDA, TUDOR BAHIA DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LTDA e DIBASÍL DISTRIBUIDORA BATERIAS SOARES LTDA, nos anos de 2015 e 2016, pois reteve e recolheu os tributos nos termos determinados pela Administração Tributária.

Mencionou que de acordo com o Art. 65 do Decreto 7.629 de 09 de julho de 1999 – RPAF/BA, c/c o art. 158, § 5º do Código Tributário Estadual (Bahia): *“A observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado exime o contribuinte de penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, considerado não devido no período”*, observando, ainda, que a resposta à consulta formal é uma decisão administrativa que vincula o Fisco, sanando o estado de incerteza do sujeito passivo quanto ao enquadramento jurídico-tributário que a administração entende aplicável a uma situação fática.

Nessa linha de raciocínio, afirma que se percebe claramente através dos dispositivos legais supracitados, que não infringiu, em momento algum, a legislação e não tem obrigação de efetuar o pagamento de imposto recolhido/retido a menos, sendo tal cobrança totalmente indevida e inaceitável.

Ressaltou, ainda, que o débito exigido não lhe pode ser atribuído, nem sua cobrança exigida nesta oportunidade, visto que ainda existe processo administrativo tramitando neste Órgão onde também foi protocolizado Recurso Administrativo - SIPRO 2696160023150, no qual se discute a validade dos Pareceres nº 3453/2009 e 16238/2009, que lhe obrigaram a proceder ao recolhimento do imposto com MVA reduzida, ao tempo em que, enquanto não houver uma decisão definitiva naquele processo, não pode ser exigido, nem o débito nele cobrado, nem o exigido no presente processo administrativo, chamando a atenção no sentido de que os supostos débitos cobrados, tanto no processo administrativo SIPRO nº 2696160023150, quanto no presente processo administrativo são referentes aos períodos de janeiro a dezembro de 2011, janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015 e janeiro a dezembro de 2016, todos referentes a recolhimentos realizados em decorrência dos pareceres supra citados, visto que antes da emissão de tais pareceres recolhia o ICMS da maneira como quer a Administração Tributária e voltou a fazê-lo a partir do mês de fevereiro do ano de 2016, imediatamente após tomar ciência da publicação do Parecer nº 28589/2015 emitido pela Diretoria de Tributação do Estado da Bahia, que revogou o Parecer nº 3.453/2009.

Faz menção ao Art. 64 do RPAF/BA, que dispõe que *“A reforma de orientação adotada em solução de consulta anterior prevalecera em relação ao consulente, após ser este cientificado da nova orientação”*, e frisou que o Parecer nº 28.589/2015 emitido pela Diretoria de Tributação do Estado da Bahia, não tem poder para retroagir, ou seja, não pode ser aplicado às situações constituídas sobre a vigência do parecer revogado, nem de lhe obrigar a pagar um débito do qual havia sido eximido com base no Parecer nº 3.453/2009 e no Art. 65 do RPAF/BA, c/c o art. 158, § 5º do Código Tributário do Estado da Bahia, sob pena de grave ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, que, por sua vez, assim dispõe a Constituição Federal em seu Art. 5º, XL - *A lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.*

Portanto, mais uma vez, nítido está a não obrigatoriedade da sua parte de efetuar o pagamento do

suposto débito de ICMS referente ao exercício de 2015 e 2016, uma vez que o novo parecer somente foi proferido e publicado após o período citado e cobrado no auto de infração do qual se recorre, ou seja, a lei nova não será aplicada às situações constituídas sobre a vigência da lei revogada ou modificada (princípio da irretroatividade), ressaltando também que é sabido que basta a culpa para que se caracterize a infração à legislação tributária, não havendo necessidade de que o agente tenha a intenção de praticar a infração, pois o contribuinte presumidamente deve agir com a observância ao cumprimento das suas obrigações tributárias, pontuando que essa presunção, que é relativa, pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre ter agido com observância à orientação da Administração Tributária, como no presente caso.

Sustentou, mais uma vez, que foi claramente induzida a erro pelo Parecer nº 3453/2009, emitido pela própria Administração Tributária do Estado da Bahia, conforme já exposto, e caso tenha que arcar com o pagamento da diferença do imposto recolhido a menor, o que não admite, deverá fazê-lo sem aplicação de multa e juros, conforme reconhece o CTB, que em seu Art. 100, Parágrafo único que assim dispõe: *“A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da de cálculo do tributo”*.

Ao concluir este tópico, afirma que não cometeu nenhuma infração, visto que apenas cumpriu uma determinação a qual estava obrigada por força dos pareceres supracitados, não devendo ser penalizada por cumprir a lei. Logo, não há que se falar em pagamento de imposto retido/recolhido a menos, e caso não seja este o entendimento, requer seja eximida do pagamento de multa e de juros.

No tópico seguinte, passou a requerer, com base no Art. 151, III do CTN a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, acrescentando que o presente processo administrativo deve ser suspenso visto que ainda existe outro processo administrativo nº 2696160023150, em tramitação neste órgão julgador, relacionado a mesma matéria que ora discute.

Em conclusão, apresentou os seguintes pedidos:

- Seja determinada a suspensão de todos os efeitos do presente Auto de Infração, até que haja o trânsito em julgado do Processo Administrativo nº 2696160023150;
- Seja acolhida e provida a presente impugnação, para julgar improcedente o presente Auto de Infração;
- Caso o entendimento não seja pela improcedência do Auto de Infração, que não haja a inscrição em dívida ativa do débito, com fundamento no Art. 119-C do Código Tributário do Estado da Bahia;
- Caso seja pela validade do Auto de Infração, requer, com fundamento do Art. 100, Parágrafo único do CTN, que seja eximida do pagamento de correção, juros e multa, uma vez que procedeu a retenção e recolhimento do imposto na forma constante dos pareceres retro mencionados;
- Seja reconhecida e declarada insubsistente a exigência no valor de R\$715,87, a título de diferença de alíquota no ano de 2015, vez que tal imposto foi recolhido, requerendo ainda emissão de guia para pagamento dos valores do débito que reconhece como devidos.

A autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 145 a 154, onde, após resumir os argumentos defensivos, passou a se pronunciar nos termos a seguir sintetizados.

Citou que a apuração do ICMS ST devido levou em consideração as vendas realizadas pela empresa para o Estado da Bahia, operações sujeitas à substituição tributária conforme o disposto no Protocolo ICMS 41/08, ao tempo em que, analisando as argumentações defensivas para solicitar a exclusão do crédito reclamado, pontuou que:

Primeiramente, observou que foi reclamado o valor de R\$369.856,02, no exercício de 2015, referente a ICMS ST retido e recolhido a menor, conforme demonstrativos anexos, fls. 08 a 41,

sendo os produtos para revenda e diferencial de alíquota (consumidor final), calculados e indicados nos demonstrativos (fls. 09 a 41) como MVA e DIFAL. O cálculo referente ao diferencial de alíquota - DIFAL, resultou num imposto a maior no valor de R\$715,79, apontado pelo autuado como R\$715,87 (provavelmente diferença de aproximação decimal), que apurou e está subtraindo dos valores mensais e total do ICMS retido e recolhido a menor do exercício de 2015. Desta forma, o ICMS retido a menor em 2015 foi alterado para R\$369.140,23, conforme demonstrativos ora anexados, considerando as alterações nos valores mensais, razão pela qual o valor total do Auto de Infração fica modificado para R\$394.752,06.

Mencionou, em seguida, que a questão fulcral do Auto de Infração em lide, é o recolhimento do imposto a menor para o Estado da Bahia, conforme o cálculo previsto no Protocolo 41/08, em decorrência da MVA aplicada. Neste sentido explicou que o autuado aplicou percentual menor, previsto para contrato de fidelidade, com relação as operações executadas com três empresas: DIBASIL DISTRIBUIDORA DE BATERIAS SOARES LTDA, TUDORBAT - DISTRIBUIDOR DE BATERIAS E COMPONENTES LTDA e TUDOR BAHIA DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LTDA., onde a MVA considerada pela fiscalização, foi a maior, prevista para empresas não fabricantes de veículos automotores ou não fabricantes de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários.

Explicou que a diferença no cálculo do imposto, decorrente da MVA aplicada, resultou no valor total de R\$386.076,24 de ICMS ST retido e recolhido a menor já subtraído o valor de R\$715,79 referente ao cálculo a maior do diferencial de alíquota somado no Auto de Infração, acrescentando que no exercício de 2015, o valor do ICMS ST retido e recolhido a menor, foi de R\$367.477,00, já subtraído o valor de R\$715,79 - referente ao cálculo a maior do diferencial de alíquota somado ao Auto de Infração, e R\$1.663,23, reconhecido pela empresa como devido - vendas para clientes calculado como para consumidor final, enquanto que em relação ao exercício de 2016, os valores do ICMS ST retidos e recolhidos a menor, foram no total de R\$18.599,24, já subtraídos os valores reconhecido pela impugnante de R\$6.340,06, referente a cálculo do diferencial de alíquota e R\$672,53, venda para clientes calculado como para consumidor final, como demonstrado abaixo:

	EXERCÍCIO DE 2015	EXERCÍCIO DE 2016	TOTAL DO ICMS ST DEVIDO
ICMS ST RETIDO A MENOR PROT. 41.2008 (AUTO DE INFRAÇÃO)	369.856,02	25.611,83	395.467,85
ICMS ST RETIDO A MENOR - PROT. 41.2008 - Indevido - (DIFAL)	715,79	0,00	715,79
ICMS ST RETIDO A MENOR PROT. 41.2008 (AUTO DE INFRAÇÃO/VALOR CORRIGIDO)	369.140,23	25.611,83	394.752,06
ICMS ST RETIDO A MENOR PROT. 41.2008 - Reconhecido pelo Contribuinte (DIFAL)	0,00	6.340,06	6.340,06
ICMS ST RETIDO A MENOR PROT. 41.2008 - Reconhecido pelo Contribuinte (ST-MVA)	1.663,23	672,53	2.335,76
ICMS ST RETIDO A MENOR - PROT. 41.2008 - Não reconhecido pelo Contribuinte (MVA fidelidade - Parecer SEFAZ)	367.477,00	18.599,24	386.076,24

Ressaltou que, de acordo com a determinação da Cláusula Segunda, § 2º, inciso I, alíneas "a" e "b", do Protocolo 41/08, para que seja utilizada a MVA de menor percentual, é necessário que o remetente seja fabricante de veículos automotores, conforme a alínea "a", ou que o remetente seja fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, conforme alínea "b", além do contrato de fidelidade, enquanto que o autuado é empresa fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores (autopeças), atividade não contemplada para a aplicação da MVA menor, conforme o referido Protocolo.

Ponderou, por outro lado, que há que se observar as alegações do autuado quanto às orientações da SEFAZ/BA, através dos Pareceres de nº 3453/2009, e nº 16238/2009 anexados pelo autuado, fls. 135 a 137), orientando a aplicação da MVA para contrato de fidelidade (MVA menor), sendo que o primeiro, nº 3453/2009, foi reformado em 18/12/2015 (cópia às fls. 132 e 133), restabelecendo a aplicação da MVA maior conforme disposto no Protocolo 41/08.

Salientou que o Auto de Infração foi lavrado para reclamação do crédito tributário, embora os Pareceres de 2009 representem posicionamento oficial da SEFAZ/BA naquele momento, entendeu que não poderia ignorar o efetivamente determinado na legislação interestadual (Protocolo 41/08), acordo onde os dois Estados, Bahia e Minas Gerais, são signatários, apresentando, abaixo, um quadro com a situação processual do débito exigido:

	2015	2016	TOTAL
Reconhecido	1.663,23	7.012,59	8.675,82
Não Reconhecido	367.477,00	18.599,24	386.076,24
TOTAL do Débito	369.140,23	25.611,83	394.752,06

Em conclusão, pontuou que considerando que os cálculos foram efetuados conforme as normais legais, e tendo em vista que, na forma da legislação em vigor, os elementos que ensejaram a ação fiscal foram devidamente caracterizados, entende que não se pode deixar de reclamar o valor da diferença do ICMS ST, conforme o estabelecido na legislação interestadual, e que, no entanto, o Parágrafo Único do art. 100, do CTN - Código Tributário Nacional, diz que “*A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*”, razão pela qual diz acreditar que o autuado não pode ser penalizado com multa, juros e atualização monetária, por cumprir orientação estabelecida nos referidos Pareceres de 2009, da SEFAZ/BA.

O autuado se manifestou acerca da Informação Fiscal apresentada pelo autuante, fls. 160 a 169, onde, na prática, reiterou todos os argumentos e os pedidos já trazidos na peça inicial de Impugnação, o mesmo ocorrendo em relação à autuante que voltou a se pronunciar conforme fls. 173 a 177, nada acrescentando de novo aos autos.

Às fls. 180 e 181, foram anexados relatórios de pagamento parcial do presente PAF, extraídos do sistema SIGAT, apontando a existência de pagamento da parcela do débito reconhecida na ordem de R\$8.675,94, mais acréscimos moratórios, na ordem de R\$2.375,92, e multa, no total de R\$3.883,58, perfazendo o total recolhido no montante de R\$14.435,48.

## VOTO

O Auto de Infração em análise foi expedido em 18/09/2018, objetivando reclamar crédito tributário no montante de R\$395.467,85, referente aos exercícios de 2015 e 2016, em decorrência da seguinte acusação: “*Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia*”. Foi aplicada multa no percentual de 60%, com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, indefiro o pedido do autuado no sentido de que seja determinada a suspensão de todos os efeitos do presente Auto de Infração até que haja o trânsito em julgado do PAF nº 2696160023150, visto que o referido processo se encontra atualmente pendente de julgamento em segunda instância, e que, por isto mesmo já fora objeto de julgamento em primeira instância, o que, nada obsta a realização do julgamento deste também em primeira instância, que poderá ou não acolher o resultado da decisão anterior referente ao citado processo, situação esta que possibilitará ao autuado o exercício da ampla defesa mediante interposição de peça recursal, se assim o desejar.

Registro, ainda, por oportuno, que a inscrição do débito em dívida ativa só ocorre após o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal, o que não se aplica ao presente caso, ora em discussão.

Em sua defesa, o autuado reconheceu uma pequena parcela do débito, na ordem de R\$8.675,84, valor este que foi recolhido aos cofres estaduais em 24/06/19, com os devidos acréscimos legais e multa, conforme se comprova através dos docs. às fls. 180 e 181, pagamento este que deverá ser homologado.

Foi questionada inicialmente, pelo autuado, uma quantia que totaliza R\$715,87, referente a exigência, a título de diferença de alíquota, que teria sido recolhida a menos no exercício de 2015, proveniente de vendas efetuadas para consumidores finais, onde o autuado alegou que houve erro de cálculo pela autuante, a qual, quando da Informação Fiscal, revisou os respectivos cálculos e acolheu os argumentos defensivos, apresentando nova planilha com a dedução desse valor, com o que concordo.

Dito isto, a lide remanesce em torno do procedimento do autuado em relação a aplicação da MVA, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em operações de vendas realizadas para contribuintes deste Estado, onde, respaldado nos Pareceres nº 3.453/2009 de 04/03/2009, em resposta à consulta formulada pela empresa TUDORBAT DISTRIBUIDOR DE BATERIAS E COMPONENTES LTDA., e o de nº16.238/2009, de 11/09/2009, formulado pela empresa TUDOR BAHIA DISTRIBUIDOR DE BATERIAS LTDA., ambos emitidos pela SAT/DITRI, orientando essas empresas que nas saídas de peças automotivas arroladas no Protocolo ICMS 41/08, para adquirentes deste Estado, em operação de distribuição efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade, o remetente estabelecido no Estado de Minas Gerais, alíquota interestadual de 7%, deve adotar a MVA ajustada de 41,7%, à luz da Cláusula segunda e §§ 1º, 2º e 3º do referido Protocolo, procedimento este que foi seguido pelo autuado, apesar das consultas terem sido formuladas pelos seus clientes acima mencionados.

A autuante, entretanto, diferentemente do entendimento externado pela DITRI através dos mencionados pareceres, entendeu que de acordo com a determinação da Cláusula Segunda, § 2º, inciso I, alíneas "a" e "b", do Protocolo 41/08, para que seja utilizada a MVA de menor percentual, isto é, a utilizada pelo autuado, é necessário que o remetente seja fabricante de veículos automotores, conforme a alínea "a", ou que o remetente seja fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, conforme alínea "b", além do contrato de fidelidade, enquanto que o autuado é empresa fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores (autopeças), atividade não contemplada para a aplicação da MVA que utilizou, conforme reza o referido Protocolo.

Portanto, a questão em discussão se resume ao fato de que o autuado, em um momento anterior, com base em respostas de consultas formuladas por seus clientes acima nomeados, adotou, em suas operações destinadas ao Estado da Bahia, a MVA reduzida na forma contida nas respostas das citadas consultas, enquanto que a autuante entende que tal situação não se aplica ao estabelecimento do autuado, cuja atividade não está contemplada pelo referido Protocolo.

Esta mesma questão já foi objeto de lavratura de outro Auto de Infração pelo Fisco estadual, nº 269616.0023/15-0, contra o mesmo autuado, contemplando período distinto, cuja decisão exarada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal através do Acórdão nº 0093-05/16, foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, mantendo a exigência apenas do tributo sem a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Em vista disto, e por pertinência, peço vênica para reproduzir abaixo o Voto, acolhido por unanimidade pelos membros da 5ª JJF:

*“O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla a exigência tributária atinente à 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.*

*A lide se delimita em torno da correta aplicação do MVA no cálculo do imposto devido por substituição tributária nas saídas interestaduais de “bateria” realizadas pelo sujeito passivo para contribuintes localizados neste Estado, na medida em que a aludida mercadoria está enquadrada no regime de substituição tributária interestadual através do Protocolo 41/08.*

*O autuante entende que, para apuração do imposto devido por substituição tributária, deve ser aplicada a MVA 56,90% até agosto de 2012 e a partir dessa data passou a aplicar a MVA 78,83%. Já o sujeito passivo entende que a retenção do ICMS ST aplicado, na primeira hipótese, deve ser o MVA 41,70% e, após agosto de 2012, 49,10%.*

*Argumenta o impugnante que, conforme o Protocolo ICMS 41/08, nas operações interestaduais com autopeças automotivas com destino a contribuintes situados neste Estado que tenham contrato de fidelidade com seus respectivos fornecedores, as MVAs a serem aplicadas serão 41,70% e 49,10%, nunca as MVAs 56,90% e 78,83% utilizadas pelo auditor fiscal.*

*Registra que a SEFAZ respondeu ao sujeito passivo em consultas formais, determinando a aplicação das MVAs utilizadas para retenção e recolhimento do ICMS ST. O primeiro parecer nesse sentido foi emitido em 04/03/2009. Trata do Parecer nº 3.453/2009, de autoria da parecerista Ozita de Andrade Mascarenhas Costa, em que o consulente solicitava orientação no tocante à MVA aplicável nas aquisições interestaduais de peças automotivas arroladas no Protocolo ICMS 41/08, onde a Gerência de Tributação determina ao autuado a aplicação do MVA de 41,70%, conforme parte do aludido parecer já relatado.*

*Ocorre que o aludido parecer foi retificado pelo Parecer, do mesmo órgão, número 28589/2015, alinhando novo entendimento, esclarecendo que o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia nas operações com produtos arrolados no Anexo Único do Protocolo 41/08, promovidas por indústria de autopeças que não produz veículos automotores, deve ser calculado com aplicação da Margem de Valor Adicionado - MVA ajustada de 78,83% (item 28 do Anexo 1 do RICMS-BAS12), calculada considerando a MVA original de 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) prevista no inciso II, do § 2º da cláusula segunda do referido Protocolo, conforme texto que segue:*

Número: 23485720153 Categoria: Tipo: Procedimento Administrativo Fiscal Consulta Assunto: Substituição Tributária PROCESSO FINALIZADO INTERESSADO I.E./CNPJ/CPF Razão Social Situação Processo 49.269.695 TUDORBAT - DISTRIBUIDOR DE BATERIAS E COMPONENTES LTDA - EPP RETIFICAÇÃO DEFERIDA Ementa: ICMS. Retificação do Parecer DITRI/GECOT nº 3453/2009, exarado no Processo 027.348/2009-4, para esclarecer o contribuinte que o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia nas operações com produtos arrolados no Anexo Único do Protocolo 41/08, promovidas por indústria de autopeças que não produz veículos automotores, deve ser calculado com aplicação da Margem de Valor Adicionado - MVA ajustada de 78,83% (item 28 do Anexo 1 do RICMS-BAS12), calculada considerando a MVA original de 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) prevista no inciso II, do § 2º da cláusula segunda do referido Protocolo. Número e ano: 28589 2015 PARECER FINAL A empresa acima qualificada apresentou Consulta Formal (Processo nº 027.348/2009-4) questionando qual a MVA aplicável para a retenção e antecipação do imposto devido a este Estado por indústria de peças automotivas (baterias) estabelecida no Estado de Minas Gerais com a qual firmou contrato de fidelidade. Em resposta, foi emitido o Parecer DITRI/GECOT nº 3453/2009, cuja conclusão foi favorável à adoção da MVA ajustada de 41,70%, prevista no Protocolo 41/08, Cláusula segunda, § 3º (redação dada pelo Prot. ICMS 49/08, efeitos de 01.06.08 a 31.07.12), que foi revogado. Entretanto, após nova apreciação da matéria por parte desta Diretoria de Tributação, foi constatada a necessidade de REFORMA do supracitado Parecer, para firmar o novo entendimento de que a MVA prevista na Cláusula segunda do Protocolo ICMS 41/08, direciona-se às operações de aquisição de peças originais, diretamente junto a fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra, de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729 (ressalvada a hipótese descrita no § 6º), não podendo ser aplicada em relação aos demais fabricantes de peças automotivas, ainda que tais indústrias estabeleçam com seus clientes contratos de fidelidade para revenda de seus produtos. Dessa forma, a Consulente deve orientar o fabricante de peças automotivas arroladas no Protocolo ICMS 41/08, estabelecido no Estado Minas Gerais, a calcular o ICMS-ST devido ao Estado da Bahia, com aplicação da Margem de Valor Adicionado - MVA ajustada, de 78,83%, calculada considerando a MVA original de 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) prevista no inciso II, do § 2º da cláusula segunda do supracitado Protocolo, abaixo transcrita: "Cláusula segunda A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço máximo de venda a varejo fixado por autoridade competente, ou na falta deste, o preço sugerido ao público pelo fabricante ou importador, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço. § 1º Inexistindo os valores de que trata o caput, a base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA ajustada"), calculada segundo a fórmula  $MVA\ ajustada = [(1 + MVA-ST\ original) \times (1 - ALQ\ inter) / (1 - ALQ\ intra)] - 1$ ", onde: I - "MVA-ST original" é a margem de valor agregado prevista no § 2º; II - "ALQ inter" é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação; III - "ALQ intra" é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias. § 2º A MVA-ST original é: I - 33,08% (trinta e três inteiros e oito centésimos por cento), tratando-se de: a) saída de estabelecimento de fabricante de veículos automotores, para atender índice de fidelidade de compra de que trata o art. 8º da Lei federal nº 6.729, de 28 de novembro de 1979; b) saída de estabelecimento de fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários, cuja distribuição seja efetuada de forma exclusiva, mediante contrato de fidelidade. II - 59,60% (cinquenta e nove inteiros e sessenta centésimos por cento) nos demais casos".



*Ressalte-se, por fim, que de acordo com o disposto no artigo 65 do RPAF/Ba (Dec. nº 7.629/99), a Consulente fica eximida de qualquer penalidade relativamente ao período em que agiu em observância ao entendimento anterior, o qual perderá a eficácia após 20 dias da ciência do novo posicionamento desta Diretoria de Tributação. É o parecer. Cargo: AUDITOR FISCAL Unidade: SAT/DITRI/GECOT Identificação: 132989273 Parecerista: OZITA DE ANDRADE MASCARENHAS COSTA Data/Hora: 04/12/2015 12:55:00. Ratifico o parecer final exarado neste processo: Gerente GECOT 18/12/2015 18:09:00 JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA Diretor DITRI 18/12/2015 18:09:00 JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA*

*O exame da lide permite a conclusão de que efetivamente o último parecer, acima parcialmente reproduzido, número 28589/2015, é que interpreta corretamente o disposto no Protocolo 41/08, com o qual alinhio meu entendimento, para - cabe razão ao autuante quando afirma que o autuado não atende a condição de (a) "fabricante de veículos automotores" ou (b) "fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários", e exige o imposto devido com base na aplicação da MVA de 56,90% até agosto de 2012, (concernente ao Protocolo 41/08), conforme redação dada ao § 3º da Cláusula segunda pelo Prot. ICMS 49/08, efeitos de 01.06.08 a 31.07.12 e a partir daí a MVA 78,83%, conforme redação dada ao § 3º da cláusula segunda pelo Prot. ICMS 61/12, efeitos a partir de 01.08.12. Cabe observar que o aludido § 3º do Protocolo 41/08 foi revogado, tendo em vista que a redação atual da Cláusula segunda, do aludido acordo, já contempla a fórmula para o necessário cálculo da alíquota ajustada, conforme detalha o Parecer da Diretoria de Tributação, número 28589/2015, acima transcrito.*

*A cognição da presente lide nos permite alinhar que o contribuinte foi claramente induzido ao erro ao proceder conforme orientação do Parecer nº 3.453/2009, em que o consulente solicitava orientação no tocante ao MVA aplicável nas aquisições interestaduais de peças automotivas arroladas no Protocolo ICMS 41/08, onde a Diretoria de Tributação determina ao autuado, equivocadamente, a aplicação do MVA de 41,70%. Tal parecer, conforme relatado, foi retificado pelo Parecer número 28589/2015.*

*É sabido que basta a culpa para que se caracterize a infração à legislação tributária, não há necessidade de que o agente tenha a intenção de praticar a infração, pois os contribuintes presumidamente devem agir com observância ao cumprimento das suas obrigações tributárias. Essa presunção, que é relativa, pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre ter agido com observância à orientação da Administração Tributária, conforme o presente caso.*

*O Código Tributário Nacional, em seu art. 100, assim, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, quando o contribuinte tenha incorrido em ilegalidade induzido por: atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas e convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

#### **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Assim, demonstrado que o sujeito passivo foi induzido ao erro pelo Parecer a ele concedido da Diretoria de Tributação, bem como verificado que há diferenças de imposto a recolher diante da aplicação correta da norma, a exigência tributária deve se cingir apenas ao valor relativo à obrigação principal devida indicada como valores históricos constantes do Auto de Infração, sem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*Não há, por conseguinte, o que se falar em carecer, a essa unidade fracionária do CONSEF e sim a Câmara Superior na forma do art. 159 e 169 do RPAF/BA, competência para dispensar as multas por descumprimento de obrigação principal, na medida em que a competência da Câmara Superior se restringe ao apelo da equidade, portanto, um apelo que se faz à justiça para retificar a lei quando ela se revela insuficiente.*

*O aludido dispositivo, contudo, não se aplica ao presente caso, na medida em que o Código Tributário, em seu art. 100, conforme já alinhado, afasta de forma suficientemente clara a aplicação das multas por*

*descumprimento de obrigação principal, quando o sujeito passivo procede de acordo com determinação constante em normas complementares das leis, em relação às quais se enquadram, com força normativa, os Pareceres emanados da Diretoria de Tributação, na medida em que orientam os contribuintes a aplicarem corretamente a lei.*

*Além do mais o próprio RPAF/BA, em seu art. 65, prescreve que a observância, pelo consulente, da resposta dada à consulta, enquanto prevalecer o entendimento nela consubstanciado, exime o contribuinte de qualquer penalidade e exonera-o do pagamento do tributo, que se considera não devido no período.*

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, cabendo dispensa da multa, juros de mora e a atualização do valor monetário”.*

Isto posto, tem-se que o entendimento supra externado foi no sentido de que o autuado, ao agir em consonância a resposta de consulta emitida pela SEFAZ, deixou de pagar o imposto devido aos cofres estaduais, entretanto, o mesmo foi desonerado da multa e demais acréscimos tributários, situação esta que a autuante também sustenta.

Analisando tal situação, vejo que apesar das consultas não terem sido efetuadas pelo autuado, mas por clientes seus, com os quais mantém contrato de fidelidade, cujas operações a eles destinadas foram objeto da autuação, destaco que o Parecer nº 28589/2015 da DITRI que retificou o Parecer nº 3453/2009, foi emitido em 18/12/2015, com ciência pelo consulente em 23.12.2015, fls. 132/133 sendo que, neste Parecer retificador, consta em seu final, a ressalva de que “*de acordo com o disposto no artigo 65 do RPAF/BA a Consulente fica eximida de qualquer penalidade relativamente ao período em que agiu em observância ao entendimento anterior, o qual perderá a eficácia após 20 dias da ciência do novo procedimento desta Diretoria Tributária*”, condição esta não atendida pelo autuado, apesar de se valer deste parecer para respaldar sua tese defensiva.

Com isso, chamo a atenção no sentido de que não se pode perder de vista que os referidos pareceres vão de encontro ao previsto expressamente pelo Protocolo 41/08, posto que, conforme reconhecido pela DITRI, através do parecer retificador supramencionado, o autuado não se enquadra na condição de “fabricante de veículos automotores” ou “fabricante de veículos, máquinas e equipamentos agrícolas ou rodoviários”, não podendo desta maneira, utilizar uma MVA reduzida pois, na condição de fabricante de baterias e acumuladores para veículos automotores não poderia ter utilizada MVA reduzida e, sim, a ajustada no percentual de 78,83%, consoante considerou a autuante, situação esta que se encontra posta com clareza no Parecer nº 28.589/2015 da DITRI, acima transcrito, que retificou os dois pareceres anteriores citados.

Desta maneira, vejo que a exigência tributária é decorrente de uma obrigação já prevista em norma legal não havendo dúvida, portanto, que é devida a exigência do tributo. Neste sentido, observo que duas questões emanam em decorrência dos fatos acima citados: a primeira, sustentada pela defesa e também pela autuante, que se alinha à conclusão contida no julgamento já realizado pela 5ª JJF, acima transcrito, no sentido de que o autuado agiu em consonância com as orientações da própria Administração Tributária, referentes aos citados pareceres, situação esta que autoriza a aplicação da regra prevista pelo Art. 100, inciso II do CTN, que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, quando o contribuinte tenha incorrido em ilegalidade induzido por atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, que foi o ocorrido no presente caso, apesar de que, repito, o autuado em momento algum agiu com base em resposta de consulta formulada pelo próprio, e, sim, por terceiros, na condição de seus clientes. Portanto, trata-se de posicionamento com os quais não me alinho.

A segunda questão que, ao meu entender, não pode ser desprezada, diz respeito ao contido na conclusão do Parecer 28.589/2015, retificador dos anteriores e utilizado pelo autuado para respaldar sua tese defensiva, portanto de total conhecimento pelo mesmo, a ressalva de que “*de acordo com o disposto no artigo 65 do RPAF/BA a Consulente fica eximida de qualquer penalidade relativamente ao período em que agiu em observância ao entendimento anterior, o qual perderá a eficácia após 20 dias da ciência do novo procedimento desta Diretoria Tributária*”.

Ora, com isso vejo que foi oportunizado ao autuado o pagamento do imposto sem imposição de multa e demais acréscimos legais, entretanto, o mesmo ignorou tal possibilidade, que, ao meu ver, atendia à norma prevista pelo Art. 100, II do CTN, não podendo, portanto, neste momento, eximir-se do pagamento da multa e demais acréscimos legais já que tal prerrogativa já lhe foi oportunizada desde à época da ciência do parecer retificador, ou seja, dezembro de 2015, sem que isso fosse atendido.

Diante de todo o exposto, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$394.752,06, conforme demonstrativos de fls. 152 a 154, após a exclusão apenas do valor de R\$715,79, do exercício de 2015 conforme acima citado, devendo ser homologado os valores já recolhidos, mantendo a incidência da multa de 60% e dos demais acréscimos legais.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **080556.0007/18-5**, lavrado contra **INDÚSTRIAS TUDOR M. G. DE BATERIAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$394.752,06**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2019.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR