

**A. I. Nº** - 206912.0071/14-0  
**AUTUADO** - ROBERT BOSCH LIMITADA.  
**AUTUANTE** - VLADIMIR MIRANDA MORGADO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 03/11/2021

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0161-03/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. **b)** RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. A legislação atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. O Autuado logra êxito em elidir parcialmente a acusação fiscal. Infrações parcialmente subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2015, refere-se à exigência de R\$5.140.533,32 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - **08.31.03**. Falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$1.184.399,80, acrescido da multa de 60%. Consta que “As mercadorias foram destinadas para revenda, cabendo, portanto, a adoção de MVA”. Demonstrativo às fls. 13 a 38.

Infração 02 - **08.31.036**. Falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$3.564.809,71, acrescido da multa de 60%. Consta que “As mercadorias foram destinadas para uso e consumo e, portanto, não comportam adoção de MVA”. Demonstrativo às fls. 40 a 71.

Infração 03 - **08.31.02**. Retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$391.423,81, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 73 a 104.

O Autuado apresenta impugnação às fls. 113 a 154, depois de observar a tempestividade, reproduzir o teor da acusação fiscal e reproduzir o inteiro teor do Protocolo ICMS Nº 41/08, articula suas razões de defesa na forma resumida a seguir.

Elenca como 1ª hipótese de nulidade material do Auto de Infração a inexistência de credenciamento suficiente para amparar a Ação Fiscal (descumprimento dos Convênios nº 81/93 e 93/97).

Chama atenção para uma questão preliminar que poderá desde logo encerrar a presente discussão. Trata-se da circunstância de ser o presente Auto de Infração materialmente nulo haja vista que o Autuante Fiscal descumpriu os Convênios nº 81/93 e 93/97 ao proceder à fiscalização e à lavratura de Auto de Infração em face de contribuinte está situado em território paulista à total revelia das regras previstas nos referidos convênios.

Lembra, no âmbito do Federalismo Brasileiro, a regra, em matéria tributária, é que os Estados membros e o Distrito Federal tenham autonomia para legislar (inclusive, instituir mediante lei), arrecadar, fiscalizar e cobrar os tributos compreendidos constitucionalmente nas suas respectivas esferas de competência.

Afirma que a competência de cada ente da federação deve ser exercido nos limites do seu território, conformando-se ao princípio da territorialidade, sob pena de conflito potencialmente lesivo ao que o Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo Tércio Sampaio Ferraz Júnior denominou de “federalismo solidário” em que o vínculo de natureza político-constitucional existente entre as unidades da federação impediria que cada uma delas implementasse as suas políticas tributárias em total desconsideração (ou de forma descoordenada com) às demais.

Diz ser justamente em vista da necessária preservação do federalismo solidário brasileiro que, em relação a algumas situações em que um ente federativo ao exercer a sua competência tributária poderá afetar outros, impõe-se a necessidade de celebração de convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”). Observa que o exercício extraterritorial das atribuições apontadas anteriormente – sobretudo, a fiscalização – não foge a esta regra.

Para demonstrar a necessidade de disciplinar os limites que as leis estaduais e distritais deveriam observar quando aplicadas extra territorialmente, reproduz o teor do art. 102, do CTN.

Revela ainda que em matéria de fiscalização de tributos, o CTN prevê, ainda, no seu art. 199, a mútua cooperação para assistência mútua entre Estados, Distrito Federal e Municípios no tocante aos tributos compreendidos nas suas respectivas esferas de competência tributária enfatizando, ao final, que tal cooperação deve se dar “na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio”.

Menciona que em cumprimento à determinação da legislação complementar, o Convênio nº 81/93 previu, em sua cláusula nona, a possibilidade de Autoridades Fiscais pertencentes a entidades federativas distintas exercerem, conjuntamente, a fiscalização sobre o estabelecimento responsável pela retenção do ICMS-ST.

Observa que o Convênio nº 93/97 detalha, por sua vez, requisitos e informações essenciais que devem estar presentes no credenciamento quando da sua aprovação pelo Fisco do Estado de origem da mercadoria (Estado onde se localiza o estabelecimento remetente).

Revela ainda, que o Convênio nº 93/97, ao dispor sobre os requisitos a serem observados para que fossem realizadas fiscalizações especificamente relacionadas ao ICMS-ST pelo Fisco de uma unidade federativa junto a estabelecimento de contribuinte localizado em outra unidade, não criou qualquer ressalva quanto à realização mediante presença física ou à distância de forma eletrônica. Lembra que o caput da cláusula segunda é, neste sentido, muito claro e enfático ao estabelecer que “na fiscalização de contribuinte que realizar operações interestaduais com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária serão observados os seguintes procedimentos” sem, no entanto, estabelecer qualquer condição ou ressalva para a sua aplicação.

Menciona que não caberia alegar que o parágrafo único da cláusula nona do Convênio nº 81/93 se aplicaria ao caso, pois, como se viu, ao dispor de modo diverso, o Convênio nº 93/97 revogou tacitamente o referido parágrafo uma vez que a mesma exceção originalmente prevista não se fez presente neste último convênio. Ademais, não se está tratando, aqui, de normas de hierarquia distintas de modo que caberia ao segundo convênio apenas “regulamentar” o primeiro tal como ocorre com um ato administrativo quando (e.g. instrução normativa, portaria, decreto, etc) regulamenta o disposto em lei ordinária.

Além disso, destaca que há de se considerar que diversas providências que antes dependiam da presença física de uma Autoridade Fiscal no território de outra unidade da federação, no contexto atual de elevando desenvolvimento tecnológico, já não demandam mais a presença física, bastando a troca de informação através da rede mundial de computadores.

Lembra que se deve tomar cuidado com expedientes que, conquanto tenham sido facilitados com o desenvolvimento vertiginoso da tecnologia nas últimas décadas, podem acabar deixando de receber o mesmo rigor originalmente previsto ao serem indevidamente retirados do campo de incidência das normas que os disciplinavam originariamente.

Revela que o Convênio nº 93/97 impõe rigorosos requisitos para que as Autoridades Fiscais de um ente federado venham a fiscalizar contribuinte localizado no território de outro ente, impõe que se verifique se houve a sua devida observância no caso concreto.

Diz que se depreende, da leitura do trecho do Termo de Início de Fiscalização que reproduz, fl. 123, que o Autuante iniciou os trabalhos de fiscalização da empresa localizada em território paulista, manifestando total conhecimento desta particularidade, mas deixando de apresentar o ato de credenciamento junto ao Fisco Paulista para autorizar esta fiscalização, bem como qualquer outra das inúmeras exigências previstas no Convênio nº 93/97.

Revela que ao assim proceder, o Autuante viciou o procedimento de fiscalização com inafastável nulidade material haja vista a sua patente ilegalidade. Observa como, em inúmeras vezes, Autoridades Fiscais não deixam de aplicar ato normativo infralegal, mesmo sabendo ser ele ilegal, sob a justificativa de que, ao assim fazê-lo, estariam indo de encontro ao princípio da estrita reserva legal.

Registra que se prezando pela coerência e pela isonomia, no presente caso, há de se exigir do Autuante o cumprimento do princípio da estrita reserva legal com o mesmo rigor declarando-se, neste sentido, de plano, a nulidade material de todo o procedimento de fiscalização e, conseqüentemente, do Auto de Infração.

Frisa que em diversas oportunidades semelhantes a presente, em que houve flagrante desrespeito aos Convênios nº 81/93 e 93/97, a jurisprudência administrativa estadual dos órgãos fazendários julgadores já reconheceu a nulidade material do Auto de Infração, consoante ementas que reproduz.

Diz restar comprovado que o procedimento de fiscalização foi instaurado à revelia das disposições dos Convênios nº 81/93 e 93/97 e, portanto, à margem da legalidade, a Impugnante faz jus à declaração *ab initio* de nulidade material do Auto de Infração.

Apresenta como 2ª hipótese de nulidade material do Auto de Infração: erro na determinação da base de cálculo e ilegal inversão do ônus da prova.

Observa que o Auditor Fiscal cometeu erros no decorrer do procedimento de auditoria fiscal que atingiram tamanha gravidade que distorceram, por completo, a base de cálculo apurada.

Diz não se tratar de erros de apuração da base de cálculo sanáveis no curso do processo administrativo instaurado justamente para rever o lançamento de ofício do crédito tributário. Ocorreu uma completa distorção da base de cálculo do ICMS-ST e a ilegal inversão do ônus da prova pela fiscalização que, sequer, analisou a fundo as notas fiscais, mercadorias e destinatários das referidas notas fiscais elementos estes que constituíram o suporte documental para a lavratura do presente Auto de Infração.

Afirma haver equívocos que serão expostos como, por exemplo, a inobservância de que diversas mercadorias objeto de operações de saída autuadas sequer possuíam o seu código NCM previsto no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, razão pela qual nunca poderiam estar sujeitas ao regime de substituição tributária aplicável às autopeças.

Assinala não se tratar de equívoco cometido em relação a 1 ou 2 NCMs que, por um lapso, qualquer ser humano é capaz de, inadvertidamente, deixar de observar e, neste contexto, considerar suas respectivas operações de saídas indevidamente como sujeitas ao Protocolo nº 41/2008. Diz verificar-se a inobservância de centenas de operações relativas a mercadorias enquadradas em nada menos do que 57 NCMs não previstas no Anexo Único do protocolo.

Em seu socorro reproduz o teor do art. 142, do CTN ao dispor sobre o procedimento administrativo do lançamento do crédito tributário.

Registra que dentre os diversos requisitos atinentes ao lançamento do crédito tributário, encontra-se a obrigação de “determinar a matéria tributária” e “calcular o montante do tributo devido”, duas tarefas que não se fizeram presentes no caso concreto.

Ressalta que a fiscalização não se debruçou sobre as operações que autuou.

Afirma que a consequência de qualquer inversão ilegítima do ônus da prova é, sempre, a preterição do direito de defesa haja vista que a fiscalização só pode inverter o ônus probatório quando traz provas para dar amparo às acusações formuladas. Diz que a fiscalização não pode simplesmente alegar e, com isso, atribuir ao sujeito passivo a tarefa de se defender de tudo o quanto alegado a seu desfavor, mormente quando se está diante de milhares de operações autuadas. Só há autorização para que a fiscalização assim proceda quando ela se ampara em uma presunção legal, o que não se faz presente no caso concreto.

Observa que os erros cometidos implicaram, também, incontestável insegurança quando à existência de elementos suficientes para se determinar a infração cometida.

Conclui ponderando que, caso a primeira causa de nulidade apontada não venha a ser acatada, a Impugnante faz jus *ab initio* à declaração de nulidade material do Auto de Infração com fundamento nas razões ora apontadas.

Ao cuidar do mérito afirma que os mesmos erros cometidos pelo Autuante Fiscal se repetem, não raramente, em relação a diversos produtos autuados sob o abrigo de mais de uma infração e em fatos geradores compreendidos esparsamente nos dois anos autuados. Somam-se a isso casos em que os erros cometidos são mais pontuais, referindo-se a apenas uma infração apontada no Auto de Infração e a períodos bem delimitados. Há, portanto, uma diversidade de situações distintas que dificulta a demonstração da improcedência do lançamento “infração-a-infração” ou “período-a-período”, ensejando, desse modo, uma abordagem distinta.

Afirma que demonstrará a improcedência do lançamento de ofício por linha argumentativa, tendo o devido cuidado de demonstrar a quais itens autuados se refere cada uma delas bem como o respectivo valor do imposto lançado que deverá ser excluído caso a respectiva linha argumentativa venha a ser aceita.

Afirma ser indevida cobrança de ICMS-ST de mercadorias não sujeitas à aplicação do Protocolo nº 41/2008.

De início, afirma que cumpre examinar, uma vez mais, o que dispõe o caput da cláusula primeira do referido protocolo, em especial, no tocante ao universo de produtos cujas operações estão sujeitas ao seu regime jurídico. Reproduz o teor da Clausula primeira.

Afirma que a partir da leitura da citada cláusula, observa-se que os Estados signatários do Protocolo nº 41/2008 houveram por bem não deixar pairar quaisquer dúvidas quanto a quais mercadorias estariam sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária; sujeita-se ao regime de substituição apenas aquelas mercadorias cujo NCM estivesse previsto no Anexo Único da portaria.

Registra que, visando-se a evitar a indesejável possibilidade de os Estados signatários virem a atribuir interpretação extensiva ao rol de mercadorias que corresponderiam ao tipo “autopeças” e que estariam sujeitas ao regime de substituição tributária, os próprios Estados decidiram, em um ato de extrema felicidade e lucidez, discriminar taxativamente todas as mercadorias que estariam sujeitas ao regime de substituição.

Observa que o primeiro e mais gritante equívoco cometido pelo Autuante foi ter incluído indevidamente o preço das operações de diversas mercadorias na base de cálculo do ICMS-ST

sem, no entanto, se atentar para o fato de que as suas respectivas NCMs não se encontram previstas no rol taxativo previsto no Anexo Único da Portaria nº 41/2008.

Diz que, tal erro, deveria ensejar o reconhecimento de nulidade material do Auto de Infração, conforme apontado. Caso não se reconheça de plano a nulidade apontada, o que se cogita apenas por hipótese, deve-se, ao menos, abater o ICMS-ST cobrado sobre estas mercadorias do montante total do crédito tributário constituído.

Menciona, neste ponto, que o Autuante, que teve o cuidado de elaborar diversas planilhas com a descrição de cada uma das mercadorias cujas saídas dariam, a seu ver, ensejo à incidência do ICMS-ST, inclusive, com a indicação do respectivo NCM, poderia ter, desde o início, constatado que parte significativa das mercadorias não constava do Anexo Único do Protocolo nº 41/2008. Infelizmente, não foi o que ocorreu.

Revela que através de um levantamento detalhado feito a partir das planilhas entregues pela própria fiscalização com o detalhamento das operações de saída e das mercadorias autuadas, identificou a indevida inclusão de operações de saídas na base de cálculo do ICMS-ST, abaixo detalhadas e “totalizadas” por NCM - quanto aos fatos geradores ocorridos em 2012, fl. 131, e quanto aos fatos geradores ocorridos em 2013, fl. 132.

Observa que todos os lançamentos de ICMS-ST relativos às NCMs discriminadas acima - os quais se reportam a fatos geradores ocorridos em 2012 e 2013 e estão abrangidos pelas Infrações 01 e 02 – são indevidos haja vista que não constam do Anexo Único da Portaria nº 41/2008, razão pela qual, nos termos da cláusula primeira, as respectivas saídas não se sujeitam à incidência do ICMS-ST.

Afirma que por isso se impõe a redução do imposto lançado em R\$991.671,78 (R\$61.776,68 +R\$529.895,10), correspondente à consideração de todas as operações de circulação de mercadorias cujo NCM não consta do Anexo Único da Portaria nº 41/2008 e, portanto, não se encontram sujeitas à incidência do ICMS-ST.

Diz ser indevida cobrança de ICMS-ST sobre operações de saídas de mercadorias para contribuintes que não integram a cadeia econômica automotiva.

Declara que a destinação de uma expressiva parcela das operações de saída realizadas, conquanto as respectivas mercadorias estivessem previstas no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, não ocorreu para contribuintes integrantes da cadeia econômica automotiva, razão pela qual a presunção de ocorrência dos fatos geradores futuros em momento presente (presunção que ampara o regime de substituição tributária) deve ser afastada e o respectivo crédito tributário cancelado.

Revela que, como se sabe, a sistemática de substituição tributária do ICMS pauta-se em uma verdadeira presunção para o seu adequado funcionamento enquanto técnica de tributação; trata-se da presunção jurídica - ou ficção, como sustentam alguns autores – de ocorrência futura do fato gerador do imposto.

Lembra que a presunção, enquanto técnica utilizada em matéria tributária, deve ser utilizada apenas excepcionalmente e parte de um fato conhecido (fato direto ou indiciário) para se chegar a um fato indireto desconhecido cuja ocorrência a experiência empírica revela ser altamente provável uma vez verificada a ocorrência do fato conhecido razão pela qual passa a ser, a partir daquele momento, presumida (fato índice).

Revela que a doutrina e a jurisprudência vêm adotando posicionamento crítico em relação ao recurso à substituição tributária em matéria de ICMS justamente por ela se respaldar na presunção de ocorrência futura de fatos geradores. Destaca que, após a publicação da Emenda Constitucional nº 3/93 que inseriu o §7º, ao art. 150, da Constituição Federal, perderam força os segmentos doutrinários que defendiam a inconstitucionalidade da referida técnica de arrecadação.

Revela que, a despeito de a constitucionalidade da substituição tributário do ICMS não ter sido mais questionada a partir da publicação da EC nº 3/93 (ao menos não com a mesma veemência de outrora), várias foram as ressalvas feitas pela doutrina especializada a respeito da cobrança do ICMS segunda a referida técnica de arrecadação.

Cita estudo do Professor José Eduardo Soares de Melo ao ponderar que o recurso à técnica da antecipação tributária, para concluir que, a despeito de a validade jurídica do ICMS-ST não ser mais objeto de questionamento (ainda que possível, não seria este o meio apropriado para tal questionamento, haja vista a competência privativa do Poder Judiciário para apreciar questões de tal natureza), há limites que devem ser observados quando da sua instituição.

Frisa como o mais importante a necessária ocorrência do fato gerador presumido pela norma tributária. Este preceito está no cerne do mecanismo de antecipação do tributo devido e deve ser observado sob pena de descaracterização de toda a técnica da presunção na qual se ampara a substituição tributária. Uma vez que a presunção é infirmada - em uma figura bem ilustrativa - é como se a base que ampara todo o castelo de cartas fosse destruída desmantelando-se, com isso, todo o castelo.

Lembra que a norma que institui a sistemática da substituição tributária se ampara na presunção de que um determinado número de etapas de circulação jurídica da mercadoria ocorrerá em momento lógico posterior e com determinada margem de valor agregado. É neste sentido que alguns Estados optam por prever a base de cálculo com base em um coeficiente de margem de valor agregado enquanto outros optam pela adoção de tabelas com os preços detalhados de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Menciona que, caso se demonstre que o fato gerador presumido não ocorreu, ou ocorreu em uma extensão menor do que originalmente previsto, a cobrança do ICMS-ST torna-se indevida posto ser ilegal.

Observa que a possibilidade de a presunção não se verificar na realidade dos fatos foi vislumbrada, inclusive, pelo legislador constitucional que, ao “constitucionalizar” a técnica da substituição tributária através da publicação da EC nº 3/93, já utilizada há tempos, houve por bem resguardar o direito do contribuinte ao imediato ressarcimento do imposto indevidamente antecipado caso o fato gerador presumido não viesse a ocorrer. É o que dispõe o art. 150, §7º da Constituição Federal já reproduzido anteriormente. Por estas razões, é válida a conclusão de que a presunção na qual se ampara toda a sistemática da substituição tributária é relativa e não absoluta (ou seja, admite prova em contrário).

Diz ser importante que sejam identificadas, no presente caso, todas as operações de saída de mercadorias que, embora estejam previstas no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, não estão sujeitas à sistemática de substituição tributária em razão de não terem sido destinados a contribuintes que compõem a cadeia automotiva. Pois, será de grande importância identificar as operações destinadas a consumidores finais e a contribuintes cuja atividade econômica não tenha qualquer relação com o mercado automotivo.

Pondera que em virtude do elevado volume de operações destinadas a contribuintes que não compõem a cadeia econômica automotiva, optou por elaborar duas planilhas detalhadas com todas as operações autuadas destinadas a tais contribuintes com a discriminação dos respectivos valores de ICMS-ST lançados, anexas aos autos, relativas, respectivamente, aos fatos geradores ocorridos em 2012 (Doc. 06) e 2013 (Doc. 07).

Informa que as planilhas anexas foram elaboradas tomando-se por base as planilhas feitas pelo próprio Autuante para o cálculo do imposto devido as quais já possuíam colunas com informações relativas aos destinatários das mercadorias para a sua correta identificação (razão social, número de inscrição no CNPJ e Inscrição Estadual). Ressalta que tais informações podem ser confirmadas a partir das Notas Fiscais apontadas pela própria fiscalização em suas planilhas.

Afirma que através das informações que podem ser obtidas a partir do comprovante de inscrição e situação cadastral no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (“CNPJ”) bem como do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (“SINTEGRA”) que se pode demonstrar que todos os destinatários aqui tratados, tem por objeto social atividade absolutamente alheia ao setor automotivo evidenciando que sobre essas operações não deve incidir o ICMS-ST.

Assinala que, no esforço de produzir prova completa em relação a todas as operações de saída autuadas cujo destinatário foi contribuinte não integrante da cadeia econômica, houve por bem trazer aos autos todos os comprovantes de inscrição e situação cadastral no CNPJ e no SINTEGRA relativos aos destinatários das referidas operações ocorridas em 2012 e 2013 (Doc. 08), bem como os laudos técnicos elaborados por peritos independentes das mercadorias que lhes foram destinadas (Doc. 09). Para facilitar a indicação dos “Docs.” onde estão tais documentos, a Impugnante elaborou a tabela abaixo:

Cita para mera demonstração da prova apontada acima, a operação de saída, ocorrida em 31/01/2012, relativa à Nota Fiscal nº 338017, destinada ao cliente “Fortitec Comércio e Serviço de Ferramentas Ltda - EPP”, inscrita no CNPJ sob o nº 03.762.609/0001-96 e com Inscrição Estadual nº 56569621. Veja-se, primeiramente, a informação relativa ao seu objeto social que consta no comprovante de inscrição e situação cadastral do seu CNPJ, à fl. 137, e essas informações apontadas são ainda corroboradas pelo comprovante do Sintegra da empresa, fl. 138.

Observa que o contribuinte apontado tem como atividade econômica principal o “aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais” e como atividade secundária o “comércio varejista de ferragens e ferramentas”. Diz não haver dúvidas de que o destinatário apontado está muito longe de integrar qualquer parte do ciclo econômico específico do disputadíssimo segmento automotivo.

Registra que, sob pena de se admitir que as informações prestadas para o seu cadastro no CNPJ e na Inscrição Estadual são inidôneas, deve-se admitir que contribuinte apontado não pratica qualquer operação de circulação de mercadorias (autopeças) capaz de ensejar a aplicação do regime de substituição tributária, sobretudo, no mercado de autopeças.

Declara que não bastando o contribuinte apontado não pertencer à cadeia automotiva, uma análise mais profunda das próprias mercadorias revela que elas, por suas próprias características, jamais poderiam comportar destinação automotiva.

Observa ainda que dentre as diversas mercadorias que compuseram a referida nota fiscal, a Impugnante houve por bem reproduzir, abaixo, excerto do laudo técnico elaborado pelo perito independente Sr. Haroldo Gueiros relativo a uma das mercadorias (Código: 1616.328.042-000), denominada “Engrenagem”, que reproduz à fl. 139,

Assinala que, logo se vê que, longe de ser uma engrenagem de uso automotivo, tal como o i. Auditor Fiscal supôs fosse este o caso (se é que ele chegou a realizar uma análise tão aprofundada quanto a que ora realiza, o que é bem difícil de crer), esta engrenagem compõe equipamentos elétricos sendo comercializada no estabelecimento comercial do destinatário cujo objeto social é justamente o aluguel de máquinas e equipamento (operação sequer sujeita à incidência do ICMS) e o comércio de ferragens e ferramentas.

Destaca que, somando-se todos os valores relativos às operações descritas nas planilhas juntadas (Docs. 06 e 07), tem-se como imposto cobrado indevidamente, em relação às Infrações 01 e 02, o valor de R\$99.602,21, referente aos fatos geradores ocorridos no ano de 2012, e R\$87.683,57, referente aos fatos geradores ocorridos em 2013, totalizando R\$187.285,78 de imposto que deverá ser igualmente excluído do valor do crédito tributário lançado.

Afirma ser indevida cobrança de ICMS-ST sobre operações de saídas de mercadorias para estabelecimentos industriais por inobservância de hipótese de não aplicação do Protocolo nº 41/2008.

Observa que o Protocolo nº 41/2008, após elencar no caput e no §1º, da sua cláusula primeira todas as hipóteses que estão, em princípio, sujeitas à sua incidência, elenca, em seu §2º, as hipóteses de dispensa de aplicação do regime jurídico de substituição tributária.

Menciona que o referido dispositivo legal não deixa dúvidas, portanto, de que, dentre as hipóteses em que o regime jurídico da substituição tributária não se aplica, está a hipótese em que a mercadoria é destinada a estabelecimento industrial.

Diz se verificar mais um equívoco cometido pelo Autuante no decorrer do procedimento de fiscalização ao não ter verificado que diversas das operações autuadas foram destinadas a estabelecimentos industriais localizados em território baiano.

Sustenta que todas as operações autuadas cuja destinação das respectivas mercadorias foram estabelecimentos industriais constam das planilhas elaboradas pela Impugnante, a partir das planilhas preparadas pela fiscalização para a apuração do crédito tributário devido, para os fatos geradores ocorridos em 2012 (Doc. 10) e 2013 (Doc. 11).

Ressalta que a partir da leitura das planilhas apontadas, uma característica chamará a atenção dos Srs. Julgadores: todas as operações realizadas tiveram apenas dois destinatários distintos - as empresas Kautex Textron do Brasil Ltda. (CNPJ nº 00.891.935/0003-77 e IE nº 54391567, doravante “Kautex”) e Visteon Sistemas Automotivos Ltda. (CNPJ nº 03.509.521/0002-48 e IE nº 53796028, doravante “Visteon”) – duas renomadas empresas fabricantes.

Assevera que a prova de que os destinatários das mercadorias são estabelecimentos industriais é, fundamentalmente, a mesma já utilizada no tópico de II.5 da presente Impugnação para a demonstração de que os destinatários não compunham a cadeia econômica do segmento automotivo. Veja-se o que consta dos seus respectivos comprovantes de inscrição e situação cadastral dos seus CNPJs, bem como dos seus SINTEGRAS: CNPJ – Kautex (Doc. 12), SINTEGRA – Kautex (Doc. 13); CNPJ – Visteon (Doc. 14), e SINTEGRA – Visteon (Doc. 15).

Lembra que os próprios descritivos das atividades econômicas principais desempenhadas pela Kautex e pela Visteon já demonstram serem elas duas indústrias, haja vista que os seus CNAES fazem referência expressa ao substantivo “fabricação” – fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais, no caso da Kautex (22.29-3-02), e de equipamentos e aparelhos elétricos não especificados, no caso da Visteon (27.90-2-99).

Declara que, buscando-se no sítio eletrônico do Ministério do Estado do Planejamento, Orçamento e Gestão do Governo Federal informações mais detalhadas relativas aos CNAES apontados acima, identificou-se o seguinte: Kautex (CNAE 22.29-3-02) e Visteon (CNAE 27.90-2-99).

Observa que, para o enquadramento das atividades econômicas tanto da Kautex quanto da Visteon nos CNAES apontados acima, é uma premissa a ser verificada em momento lógico anterior que estas empresas estejam inseridas na seção “c” onde se inserem todas as empresas que desempenham atividade de “indústria de transformação”.

Ressalta que, ao terem declarado que a sua atividade econômica principal é a fabricação de mercadorias (de artefatos de material plástico para usos industriais, no caso da Kautex, e de equipamentos e aparelhos elétricos não especificados, no caso da Visteon), Kautex e Visteon declararam, também, serem indústrias de transformação. “Indústria de transformação”, no presente caso, nada mais é do que gênero da qual são espécies as atividades econômicas informadas.

Lembra também, que, em ambas as situações apontadas acima, as empresas apontaram como única atividade sujeita à incidência do ICMS, as atividades de fabricação apontadas.

Observa que no caso da Kautex, de acordo com o comprovante de inscrição e situação cadastral do seu CNPJ, a única atividade desempenhada pela empresa – e em caráter principal - é a fabricação de artefatos de material plástico para uso industrial. No campo “código e descrição das



atividades econômicas secundárias”, não há, com efeito, menção a atividade alguma (“não informada”).

Diz que no caso da Visteon, muito embora tenha sido apontada a atividade de “instalação de máquinas e equipamentos industriais” como atividade secundária, tal atividade não se submete à incidência do ICMS, pois se trata de atividade de prestação de serviço compreendida fora do campo de incidência do imposto estadual. Destaca outro aspecto interessante: de acordo com o detalhamento do CNAE apontado pelo Visteon para atividade econômica desempenhada em caráter secundário (CNAE 33.21-0-00), empresas que desempenham a atividade apontada também estão inseridas na seção “c” sendo, portanto, “indústrias de transformação”.

Frisa que mesmo se considerando que a atividade econômica principal desempenhada pela Visteon fosse a atividade por ela declarada como secundária – o que só se admite por amor ao debate, pois em momento algum foi alegado nos autos do presente processo que esta informação seria inverídica – a sua caracterização enquanto “indústria de transformação” não poderá ser afastada.

Assevera não restar dúvidas de que as empresas Kautex e Visteon são “estabelecimentos industriais” nos termos do §2º, da cláusula primeira do Protocolo nº 41/2008 o que leva à inexorável conclusão de que o regime da substituição tributário do ICMS não poderá ser aplicado a todas as saídas cujos destinatários foram as empresas ora tratadas.

Assevera quanto à efetiva destinação de diversas mercadorias às empresas Kautex e Visteon – o que parece não haver dúvidas, haja vista que o próprio Autuante aponta as referidas empresas como destinatárias das mercadorias nas suas próprias planilhas de apuração (coluna “nome cliente”) indicando, inclusive, os seus respectivos CNPJs e IEs –houve por bem trazer aos autos uma amostra das Notas Fiscais autuadas cujos destinatários foram as empresas apontadas (Doc. 16).

Sustenta fazer jus à redução do valor do crédito tributário constituído, exclusivamente no tocante à Infração 02, no montante de R\$1.194.380,67, relativos aos fatos geradores ocorridos em 2012, e R\$2.344.585,75, referentes aos fatos geradores ocorridos em 2013, totalizando o montante de R\$3.538.966,42 a ser excluído do montante de imposto lançado.

Revela que no tocante, exclusivamente, à Infração 03, a fiscalização houve por bem efetuar lançamento de ofício de crédito tributário de ICMS-ST sob a alegação de que teria efetuado a sua retenção a menor. Analisando-se com maior rigor os cálculos efetuados pela fiscalização para a apuração do crédito tributário devido, observa-se que o Autuante questionou, em diversos casos, a Margem de Valor Agregado (“MVA”) de diversos produtos comercializados no período fiscalizado.

Revela que na sua apuração, a fiscalização tomou como premissa que todas as operações autuadas estariam albergadas sob o regime jurídico de substituição tributária prevista no Protocolo nº 41/2008 e que, como tal, teriam sido destinadas à cadeia econômica do setor automotivo.

Assinala que, analisando-se as operações autuadas sob o fundamento apontado acima, podem-se identificar quatro problemas centrais na apuração realizada pela fiscalização.

Revela haver operações de saídas de mercadorias cujas NCMs sequer encontram-se previstas no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, submetendo-se ao Protocolo nº 104/2009 (o qual disciplina a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno) ou, ainda, em alguns casos, a nenhum dos dois.

Pondera que não estando sujeitos ao Protocolo nº 41/2008 – único fundamento jurídico apresentado pela fiscalização para proceder ao lançamento de ofício do crédito tributário – sequer, portanto, cabe questionar se teria adotado o MVA correto.

Relata que todas as operações que se enquadram nesta situação estão discriminadas nas planilhas anexas relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 (Doc. 17) e 2013 (Doc. 18). Diz que ao final das planilhas, observa-se que, considerada esta primeira falha cometida pelo Autuante, dever-se-á reduzir o crédito tributário lançado no montante de R\$21.360,85, correspondente a 2012, e R\$ 3.308,40, referente a 2013, totalizando R\$24.669,25 de exclusão.

Assinala que, há operações que, por sua natureza, se submetem à disciplina do Convênio nº 110/2007 (o qual dispõe sobre operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo). Trata-se de operações de saídas que destinam o produto “FLUIDO BOSCH” em embalagens de diferentes tamanhos a empresas que irão comercializá-lo.

Afirma que nestes casos, bastava um pouco mais de atenção por parte do Autuante para o NCM da mercadoria (em todas as operações o NCM é o mesmo: 38190000) para que ele logo pudesse concluir tratar-se de mercadoria não sujeita ao Protocolo nº 41/2008, conforme a descrição do NCM ao qual se refere esta mercadoria que reproduz à fl. 148.

Observa que este NCM não consta do Anexo Único do Protocolo nº 41/2009, razão pela qual a fiscalização jamais poderia pretender aplicar o regime jurídico de substituição tributária próprio de autopeças a esta mercadoria que, a toda evidência, é um fluido para freio hidráulico, sujeitando-se, portanto, ao Convênio nº 110/2007.

Cita que todas as operações que se enquadram nesta situação estão discriminadas nas planilhas anexas relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 (Doc. 19) e 2013 (Doc. 20). Ao final das planilhas, observa-se que, considerada esta primeira falha cometida pelo Autuante, dever-se-á reduzir o crédito tributário lançado no montante de R\$122.353,34, correspondente a 2012, e R\$218.605,23, referente a 2013, totalizando R\$340.605,23 de exclusão.

Revela que, em outros casos, a fiscalização, conquanto tenha autuado mercadorias cujo NCM encontra-se previsto no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, não se atentou para o fato de que, em tais casos, a destinação da mercadoria não era automotiva (tal como ocorreu em relação aos produtos apontados no tópico II.5. da presente Impugnação), aplicando-se, neste sentido, as disposições do Protocolo nº 104/2009 (referente a materiais de construção).

Afirma tratar-se das operações listadas nas planilhas anexas relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 (Doc. 21) e 2013 (Doc. 22). Ao final das planilhas, observa-se que, considerada esta segunda falha cometida pelo Autuante, dever-se-á reduzir o crédito tributário lançado no montante de R\$7.634,28, correspondente a 2012, e R\$4.710,92, referente a 2013, totalizando R\$ 12.345,20 de exclusão.

Menciona também haver operações em que as saídas das mercadorias foram destinadas a consumidores finais o que, tal como já exposto, em razão de não se revelar verdadeira a presunção de ocorrência dos fatos geradores futuros haja vista inexistir cadeia econômica em relação à qual impõe-se a antecipação do imposto devido nestas operações específicas, tal como presume a lei, leva à inaplicabilidade do regime de substituição tributária.

Revela que todas as operações que se enquadram nesta situação estão discriminadas nas planilhas anexas relativas aos fatos geradores ocorridos em 2012 (Doc. 23) e 2013 (Doc. 24). Observa, ao final das planilhas que, considerada esta primeira falha cometida pelo Autuante, dever-se-á reduzir o crédito tributário lançado no montante de R\$8.405,05, correspondente a 2012, e R\$11.947,79, referente a 2013, totalizando R\$20.352,84 de exclusão.

Afirma não restarem dúvidas de que, em relação à Infração 03, deve-se cancelar integralmente o respectivo crédito tributário constituído. Assim, faz jus à exclusão do valor correspondente a R\$152.851,68, referente aos fatos geradores ocorridos no ano de 2012, e a R\$238.572,34, referente aos fatos ocorridos em 2013, totalizando R\$391.424,02 de redução total do montante do imposto lançado de ofício.

Revela a necessária consideração de recolhimentos de ICMS-ST pelos destinatários ante o risco de dupla cobrança e enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Estadual.

Esclarece que há casos em que, não obstante não tenha efetuado o recolhimento do ICMS-ST, os respectivos destinatários o fizeram do modo a suprir a obrigação de retenção e recolhimento por sua parte.

Destaca que foram duas as ocasiões em que o destinatário efetuou o recolhimento do ICMS-ST devido na operação, ainda que na figura de substituído tributário, quando da sua entrada no seu estabelecimento comercial. Afirma que a tabela acostada à fl. 150, aponta os valores recolhidos bem como os documentos que comprovam os respectivos recolhimentos.

Revela que no primeiro caso apontado na tabela acima, a Eletropar Autopeças Ltda. efetuou o recolhimento do ICMS-ST, relativo a março de 2013, referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária que entraram em seu estabelecimento comercial através de um comprovante de pagamento “DAE” (Doc. 25) no valor de R\$9.914,15. Deste valor, o montante de R\$1.127,74 corresponde ao ICMS-ST devido em relação a operações realizadas entre a Impugnante e a referida empresa. Afirma que a discriminação de quais valores autuados correspondem ao valor apontado como recolhido em seu nome consta da planilha anexa (Doc. 26).

Observa que no segundo caso apontado, a Auto Norte Distribuidora de Peças Ltda. efetuou o recolhimento, o qual se evidencia através dos lançamentos constantes dos documentos anexos (Doc. 27 e 28), de ICMS-ST no valor de R\$11.083,16 o qual deverá ser igualmente abatido do montante do imposto lançado no presente caso.

Registra ainda, que, não obstante a obrigação tributária pela retenção e pelo recolhimento do ICMS-ST devido seja de sua responsabilidade, no presente caso, deve-se considerar os pagamentos efetuados pelos destinatários apontados pois, do contrário, ter-se-á incontestável enriquecimento ilícito por parte do Fisco Estadual.

Assevera que se impõe o abatimento do valor de R\$12.210,90 do montante do imposto constituído.

Informa que elaborou tabela-resumo das parcelas do crédito tributário contestadas bem como as respectivas linhas argumentativas, acosta às fls. 151 e 152.

Assevera que, caso as linhas argumentativas desenvolvidas como razões preliminares de defesa não venham a prosperar (tópicos III.1. e III.2.), o que se admite para meros fins argumentativos, faz jus ao cancelamento imediato de R\$5.128.460,74 (R\$.915.513,08 + R\$3.212.947,66) do total de R\$5.140.633,32 de ICMS-ST constituído e formalizado através da lavratura do Auto de Infração haja vista a procedências das suas alegações e do suporte probatório produzido.

Ante todo o exposto, declara que:

- i. preliminarmente, o Auto de Infração é materialmente nulo haja vista que:
  - a. a fiscalização descumpriu os Convênios nº 81/93 e 93/97 ao ter realizado a ação fiscal, que culminou na lavratura do presente Auto de Infração, sem o seu devido e prévio credenciamento pelo Fisco Paulista, previsto na cláusula segundo do Convênio nº 93/97, bem como à revelia do cumprimento de outros requisitos necessários à atividade de fiscalização de contribuinte localizado em território paulista, nos termos dos referidos convênios;
  - b. houve flagrante erro de determinação da base de cálculo do ICMS-ST, haja vista que o Autuante indevidamente incluiu, sob o campo de incidência do ICMS-ST, diversas operações que não se encontram incluídas na sua hipótese de incidência e recurso a presunções, sem fundamento na legislação vigente e sem suporte probatório adequado;
- ii. diversas mercadorias autuadas não estão no rol de mercadorias sujeitas ao regime jurídico de substituição tributária, previsto no Protocolo ICMS nº 41/2008, vez que os seus códigos da

Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”) não constam do Anexo Único do referido protocolo;

- iii. há mercadorias autuadas que, não obstante constem do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 41/2008, não têm destinação automotiva, ou seja, não integram a cadeia econômica específica do setor automotivo razão pela qual não estão sujeitas ao seu campo de incidência, sobretudo, ao regime jurídico de substituição tributária; e
- iv. há casos, também, de mercadorias que igualmente constam do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 41/2008, mas são destinadas a estabelecimento industrial, o que configura hipótese de dispensa da sua aplicação. Em todos esses casos, houve destinação de mercadorias aos estabelecimentos industriais das empresas Kautex Textron do Brasil Ltda. e Visteon Sistemas Automotivos Ltda. cujos comprovantes de situação cadastral no CNPJ e no SINTEGRA evidenciam serem verdadeiras indústrias de transformação;
- v. não houve recolhimento a menor de ICMS-ST haja vista que aplicou a correta MVA. As divergências entre a apuração fiscal e a do Impugnante, devem-se ao fato de que a fiscalização deixou de observar que diversas mercadorias autuadas não possuíam o seu NCM previsto no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, estavam sujeitas a outros protocolos (Protocolo nº 41/2008) e Convênios (Convênio nº 110/2007), não tinham destinação automotiva ou eram destinados a consumidores finais;
- vi. Por fim, impõe-se a consideração de recolhimentos efetuados por contribuintes substituídos, quando da entrada das mercadorias em seus estabelecimentos, sob pena de enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Estadual.

Conclui requerendo seja cancelada a presente autuação, reafirmando que as operações autuadas foram devidamente tributadas, consoante os comprovantes de recolhimento que acostou aos autos.

Também requer sejam todas as intimações, notificações e decisões proferidas no presente feito sejam realizadas em nome de José Luiz Eduardo Schoueri, inscrito na OAB/SP 95.111, com endereço profissional a Rua Padre Manoel, nº 923, 8º andar – São Paulo capital. Protesta por todos os meios de prova adotadas em Direito, notadamente pela juntada de novos documentos.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 819 a 861, nos termos a seguir resumidos.

No tocante as preliminares de nulidade suscitadas pelo Impugnante, destaca inicialmente a ausência de credenciamento, invocando que o Auto de Infração deve ser nulificado porque o fisco paulista ao qual está situado não expediu o credenciamento para que o Autuante pudesse desenvolver suas atividades de verificação. Tendo como suporte legal, aduz que os Conv. ICMS 81/93 e 93/97 condicionam a credenciamento prévio do Estado de origem quaisquer auditorias sobre contribuintes ali territorialmente estabelecidos, sob pena de nulidade da ação fiscal e dos atos dela consequentes.

Observa que a questão remonta antiga tese superada pela própria legislação tributária em vigor, o que demonstra falta de atualização, por parte dos prepostos da empresa, que participaram de sua impugnação.

Revela que, ante a evolução da tecnologia da informação, inclusive no que toca ao controle das operações, há muito as administrações fazendárias estaduais perceberam que não faz mais sentido deslocar autoridades tributárias para visitar empresas em outros entes federativos com o fito de lá empreender auditorias de exame em meio físico da sua escrita fiscal-contábil, sem antes solicitar e obter credenciamento prévio do fisco de origem.

Assevera que hoje, isto não enseja mais a menor necessidade, uma vez que os tempos são outros, de modo que as operações são registradas via *web* e em meios virtuais, tais como a NFe e EFD, instrumentos corriqueiramente utilizados pelos grandes contribuintes.

Sabe muito bem o contribuinte - e seus prepostos participantes da Contestação - que a auditoria pode ser feita sem precisar o Auditor proceder ao exame de papéis demonstradores das transações mercantis praticadas. Estamos na época da transmissão eletrônica de dados, do domicílio eletrônico e do processo virtual.

Revela que desde 2006, com o advento do Convênio ICMS de nº 16, caiu por terra esta exigência descabida de credenciamento prévio para se realizar a auditoria, que fez crescer o parágrafo único à cláusula nona do acordo interestadual de normas gerais atinentes à substituição tributária - o Conv. ICMS 81/93. Prossegue aduzindo que não poderia ser diferente, pois até do ponto de vista jurídico não há mais necessidade de um Estado-membro depender da autorização de outro para poder reclamar créditos tributários que lhes são de direito.

Assinala que apesar de o Autuado estar sediada fisicamente em terreno paulista, por força de acordos interestaduais dos quais São Paulo e Bahia foram signatários, dito contribuinte figura no polo passivo da relação jurídico-tributária em que se sujeita à pagar aos cofres baianos o imposto devido por substituição tributária para frente.

Assevera que do ponto de vista do direito, o Autuado é contribuinte da Bahia como qualquer outro que aqui esteja estabelecido, se mostrando irrelevante o fato dela praticar operações tendo como ponto de partida outro Estado.

Pugna pelo afastamento dessa preliminar.

No que concerne na alegação de erro na determinação da base de cálculo e ilegal inversão do ônus da prova, observa que tais alegações são muito mais questões de mérito do que questões preliminares que precedam a análise *per si* do lançamento.

Em primeiro lugar, frisa não se saber ao certo o porquê da Impugnante alegar nulidade do lançamento pelo fato de ter havido “ilegal inversão do ônus da prova” (sic; fls. 126).

Afirma ter inexistido inversão do dever de produzir provas no presente processo, como insinua a autuada. A cobrança pautou-se no fato de o contribuinte não ter efetuado as retenções devidas, mesmo aproveitando as classificações fiscais que estão previstas no Protocolo ICMS 41/2008 ou se valendo de NCMs em mercadorias cuja descrição se encaixam perfeitamente naquelas dispostas no Anexo Único do citado acordo interestadual.

Declara que tais elementos de prova estão nos próprios documentos fiscais emitidos pela empresa, acessados pelo autuante e que serviram de base para a elaboração dos demonstrativos anexados ao auto de infração.

Registra que debater equívocos na determinação da base de cálculo envolve análise de fundo do fenômeno tributário, pois parte do pressuposto de qual a base econômica de incidência a ser aplicada na tributação. Revela que, se a questão envolve base de cálculo é porque a tributação já está reconhecida e, portanto, a discussão envolve indiscutivelmente mérito. Prossegue destacando que, tanto assim é que o Impugnante repete a mesma linha de raciocínio na parte dedicada a “Questões de Mérito”, subitem III-4, fls. 129 a 133. Portanto, o autuante pede licença aos i. Julgadores para reverberar naquela passagem - embora com mais detalhes - tudo o que se passará a dizer neste item a partir de agora.

Revela que debaixo desta preliminar reside a afirmativa de que a autuação considerou na tributação antecipada mercadorias cujas NCMs não estavam contempladas no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008. 57 NCMs, na contagem do contribuinte.

Ressalta que a questão não é de fixação da base de cálculo, mas de saber se a operação de circulação se encaixa no regime jurídico da substituição para a frente, pelo fato de as mercadorias possuírem NCM prevista no Protocolo ICMS 41/2008. E, do mesmo modo que a base imponível, esta, novamente, é uma questão de mérito.

Revela que discordar de classificações fiscais oferecidas pela empresa constitui expediente comum no cotidiano tributário dos Estados. O fato de o contribuinte entender que esta ou aquela mercadoria assume esta ou aquela classificação fiscal não significa dizer que sua decisão enseja verdade absoluta, incontestável, livre de dissensões ou debates.

Diz ter aguardado que a empresa justificasse com elementos de prova ser esta mesma a NCM a ser usada para a mercadoria. Neste sentido, a defesa juntou declarações de empregados dela ou de assessoria contratada por ela, por si só insuficientes para terem força de contraprova, conforme será demonstrado adiante.

Afirma que vale explicar esquematicamente o porquê da cobrança neste particular. Diz que tais mercadorias, no entender desta Auditoria, assumem classificação fiscal prevista no referido Anexo Único. Para facilitar as futuras justificativas do contribuinte, elaborou-se o diagrama que colaciona às fls. 825 e 826.

Observa, pelo que se argumentou, ser esta uma questão que nitidamente envolve mérito. Jamais poderia ser pontuada como matéria preliminar.

Ao tratar do mérito, esclarece que a autuada que preferiu desdobrar sua defesa traçando linhas argumentativas, em vez de contestar infração a infração, exercício a exercício.

Afirma que fará o mesmo, até para dar coerência ao contraditório e no sentido de facilitar o julgamento

Quanto à alegação de que a autuação considerou na tributação antecipada mercadorias cujas NCMs não estavam contempladas no Anexo Único do Protocolo ICMS 41/2008, pondera que tais mercadorias, pelas suas características, poderiam muito bem ser enquadradas em NCMs previstas no citado acordo interestadual. E até agora quase nada veio em sentido diverso para desfazer-se este procedimento.

Registra que discordar de classificações fiscais oferecidas pela empresa constitui expediente comum no cotidiano tributário dos Estados. Observa que o fato de o contribuinte entender que esta ou aquela mercadoria assume esta ou aquela classificação fiscal não significa dizer que sua decisão enseja verdade absoluta, incontestável, livre de dissensões ou debates.

Frisa que se aguardou que a empresa justificasse com elementos de prova ser esta mesma a NCM a ser usada para a mercadoria. E para tanto juntou documentos colacionados às fls. 526 a 633, dos quais serão objeto de contradita.

Às fls. 530, a propósito de discorrer a respeito do produto denominado anel de borracha, o pronunciamento do engenheiro é no sentido de ser o produto classificável na NCM 40169300, prevista nos itens 7 e 14 do Anexo Único do Prot. ICMS 41/2008. Patenteada, pois, uma confissão.

Às fls. 536 a 540, a propósito de discorrer a respeito do produto denominado bateria de níquel-cádmio, o pronunciamento do engenheiro é no sentido de ser o produto classificável na NCM 850730, prevista no item 97 do Anexo Único do Prot. ICMS 41/2008. Patenteada, pois, mais uma confissão. Dentre outras.

Afirma que esta dúvida paira no presente processo, até porque muitas dessas mercadorias encontram classificação fiscal prevista no acordo interestadual de autopeças, conforme acusado anteriormente.

Assinala que tais mercadorias, no entender desta Auditoria, assumem classificação fiscal prevista no referido Anexo Único. Para facilitar as justificativas do contribuinte, elaborou demonstrativo que colaciona à fl. 832.

Neste sentido, sugere que se consulte os autos às fls. 724, onde a empresa reconhece que o produto medidor de distâncias faz parte do Prot. ICMS 104/2009, portanto um material de construção, e nestas condições deve sofrer tributação antecipada

Afirma que o citado produto foi comprado pela “Comtembra Comercial de Telha Branca” e a “Bosch” procedeu à retenção do imposto considerando a mercadoria como material de construção. Para vários outros casos a autuada nada fez, sendo cabível a cobrança do imposto.

Diz que para esta mercadoria, o sujeito passivo não tem escapatória: ou tributa com base no Prot. ICMS 41/2008, ou tributa com base no Prot. ICMS 104/2009.

Observa que outros produtos se enquadram na mesma situação.

No que diz respeito a alegação de que algumas empresas não pertencem à cadeia econômica automotiva, melhor dizendo, que pela atividade econômica desenvolvida, não adquirem autopeças para revenda no varejo, observa que, cotejando-se as atividades econômicas para as quais ditas empresas foram criadas, a conclusão aponta para direção totalmente contrária.

Assinala que ao depurar os dados cadastrais de todas as empresas relacionadas pela Impugnante, colhidos do sistema “INC” da Secretaria da Fazenda da Bahia, estes conduzem à conclusão de que não obstante a sua atividade econômica não apontar expressamente para a revenda de autopeças, é perfeitamente factível que elas mesmo assim atuem neste ramo.

Diz que teve o cuidado de arrolar todos os CNAEs (principais e secundários) das empresas em que o contribuinte aponta como presumivelmente fora do ramo automotivo, mas que, em verdade, devem comprar e vender peças para veículos.

Apresenta a análise, atividade a atividade, e suas respectivas empresas e CNAEs:

4530703- Comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores

- Central das Soldas de Brumado Ltda
- Agrozatta Peças para Tratores Ltda
- Ouro Agrícola Comercial Eireli
- Neli Marques Terra
- JS Dias & Cia Ltda
- Danthi Comercial de Ferramentas Ltda

Frisa que este primeiro bloco não produz a menor réstia de dúvidas: são firmas que se declaram expressamente como revendedoras de autopeças e, por integrarem a cadeia automotiva devem comprar peças de fornecedores paulistas sofrendo já a retenção do imposto.

Veja-se que o próprio Protocolo ICMS 41/2008 contempla NCMs que traduzem ferragens, exatamente o ramo declarado por tais empresas, a exemplo do item 25 do Anexo Único, qual seja, “Dobradiças, guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns” (grifamos), NCMs 8302.10.00 e 8302.30.00.

Pontua que, não bastasse isto, as aquisições destas empresas apontam para mercadorias que claramente traduzem autopeças e elenca diversos outros exemplos.

Destaca que com todas as demonstrações o que se quer enunciar é que não é decisivo que uma pessoa jurídica assuma uma razão social e anuncie quando da sua constituição que irá trabalhar num determinado ramo comercial para de fato passar a atuar em segmentos similares ou até mesmo distintos.

Observa que o importante, para a caracterização da sujeição passiva como substituto tributário, é analisar as transações comerciais praticadas no dia-a-dia, se estas envolvem dita responsabilidade tributária ou não.

Menciona o fato de a autuada ter omitido vários clientes do Autuado que inequivocamente comercializam autopeças e que foram alcançados pela Infração 01. Como amostra, 10 exemplos: “Ginjo Autopeças”, “Pacaembu Autopeças”, “Distribuidora Automotiva”, “Eletropar Autopeças”, “Pellegrino Distribuidora de Autopeças”, “Real Motopeças”, “SK Automotive”, “Comercial

Automotiva”, “Comdip Distribuidora de Peças” e “CIA Rede Ancora Distribuidora de Autopeças”. Afirma que é só consultar as planilhas que lastrearam a falta de retenção do ICMS ST.

Arremata frisando que mesmo se todos estes argumentos quedassem infrutíferos para caracterizarem tais agentes econômicos como integrantes do ramo automotivo, há um outro que se afigura fatal.

Revela que o Protocolo ICMS 41/2008 estende claramente a responsabilidade por substituição tributária pelo pagamento do ICMS na modalidade do diferencial de alíquota, face operações com autopeças destinadas a uso e consumo para qualquer destinatário baiano. Reproduz o teor do §3º, da Cláusula Primeira.

Diz restar claro que a tributação antecipada prevista nesta norma estabelece dois universos bem distintos para a adoção da substituição tributária.

Um primeiro, estatuído no *caput* da cláusula primeira, reservado para as autopeças elencadas no Anexo Único e destinadas para empresas que atuem no varejo da Bahia, determinadas a promoverem a sua comercialização nas operações subsequentes. Nesta hipótese, o cálculo do imposto engloba a adoção da margem de valor agregado, pois o ciclo produção/consumo prossegue adiante com a revenda, inclusive com a estimativa de lucro embutida na MVA.

Um segundo, estabelecido no §3º, da cláusula primeira, reservado para as autopeças elencadas no Anexo Único e destinadas para qualquer destinatário baiano, adquiridas com o objetivo de serem usadas e consumidas por eles próprios. Nesta hipótese, o cálculo do imposto não engloba a adoção da margem de valor agregado, pois o ciclo produção/consumo terminou exatamente com esta aquisição, sendo o ICMS ST devido na modalidade do diferencial de alíquota.

Observa que todas as empresas arroladas, mesmo que não tenham adquirido as autopeças para revenda, deveriam se submeter à retenção do tributo porque as adquiriram para uso e consumo do próprio estabelecimento, independente da atividade comercial que efetivamente desempenhem.

Aliás, ao determinar que a responsabilidade por substituição tributária pela retenção prevista no *caput* da cláusula primeira aplica-se também à diferença de alíquota, o legislador do multicitado acordo interestadual adotou técnica redacional semelhante ao constituinte de 1988, dentro da própria normatização do ICMS, especificamente ao mandar aplicar também a tributação deste imposto estadual para outras situações de fato que passariam a configurar outrossim fato gerador.

Neste contexto, reproduz o teor do art. 155, § 2º, IX, da CF/88, a respeito da incidência do ICMS.

Em síntese, afirma que, seja de uma forma ou de outra, a substituição tributária se mostra devida.

Quanto aos Destinatários Industriais, outro fio de defesa conduzido pelo Autuado é o que sustenta serem industriais alguns dos destinatários listados na Infração 02 e nesta condição haver norma expressa no Prot. ICMS 41/2008 que os exclui de serem submetidos à retenção.

Registra que a norma vista isoladamente excepciona da substituição tributária as operações com autopeças destinadas a indústrias, conforme estipula o §2º, da Cláusula Primeira do aludido protocolo.

Observa que esta norma deve ser interpretada em cotejo com o Convênio ICMS 81/93, norma-guia dos demais acordos interestaduais voltados para a substituição tributária para frente e toda a legislação tributária aplicável na espécie, notadamente aquela que vigora na Bahia respeitante ao mesmo regime jurídico.

Sustenta que todos os acordos interestaduais, sejam Convênios, sejam Protocolos, não de considerar na sua interpretação o quanto estipulado no Conv. ICMS 81/93.

Destaca que o Diploma Institutivo do ICMS no território da Bahia é a Lei 7014/96, que desde sempre exclui da tributação antecipada as mercadorias destinadas para fabricantes quando estes



as utilizam como insumos, isto é, como matéria-prima, material intermediário ou material de embalagem.

Diz que tal dispositivo soa lógico porque quando a mercadoria é adquirida para ser usada no processo produtivo, irá se transformar numa outra mercadoria, integrante do produto acabado, e como tal não há como se aferir que margem de lucro teria quando o produto final fosse vendido. Preferível, portanto, que a situação se submeta a tributação normal, vale dizer, o insumo, quando adquirido, enseja crédito fiscal, e o produto acabado, quando vendido, enseja débito fiscal.

Diferente da situação em que a mesma mercadoria comprada seja redirecionada para a revenda, sem sofrer qualquer processo de transformação, aí sim, podendo ser objeto da substituição tributária para frente.

Afirma que se adotando uma interpretação sistemática, a tese do Impugnante só poderia prosperar se as autopeças compradas pelas indústrias por ele referenciadas forem empregadas como insumo no processo de fabricação delas. Afora esta situação, a cobrança deve permanecer. Prossegue asseverando que, quando a indústria adquire a peça automotiva para uso e consumo, deve ser tratado como qualquer destinatário baiano que, ao adquirir mercadorias com esta finalidade, deve figurar como contribuinte substituído pelo seu fornecedor, no que tange ao pagamento do diferencial de alíquota.

Reafirma que o Protocolo ICMS 41/2008 estende claramente a responsabilidade por substituição tributária pelo pagamento do ICMS na modalidade do diferencial de alíquota, face operações com autopeças destinadas a uso e consumo para qualquer destinatário baiano. Reproduz o §3º da Cláusula Primeira

Diz estar claro que a tributação antecipada prevista nesta norma estabelece dois universos bem distintos para a adoção da substituição tributária.

Um primeiro, estatuído no *caput* da cláusula primeira, reservado para as autopeças elencadas no Anexo Único e destinadas para empresas que atuem no varejo da Bahia, determinadas a promoverem a sua comercialização nas operações subsequentes. Nesta hipótese, o cálculo do imposto engloba a adoção da margem de valor agregado, pois o ciclo produção/consumo prossegue adiante com a revenda, inclusive com a estimativa de lucro embutida na MVA.

Um segundo, estabelecido no §3º, da cláusula primeira, reservado para as autopeças elencadas no Anexo Único e destinadas para qualquer destinatário baiano, adquiridas com o objetivo de serem usadas e consumidas por eles próprios. Nesta hipótese, o cálculo do imposto não engloba a adoção da margem de valor agregado, pois o ciclo produção/consumo terminou exatamente com esta aquisição, sendo o ICMS ST devido na modalidade do diferencial de alíquota.

Revela que, como indústrias teoricamente fora do regime jurídico da substituição tributária, o contribuinte cita textualmente a Kautex e Textron do Brasil Ltda, a partir de agora sendo chamada de “Kautex” e a Visteon Sistemas Automotivos Ltda, a partir de agora sendo chamada de “Visteon”.

Diz que se conclui que tais empresas adquiriram as autopeças para uso e consumo do próprio estabelecimento, independente da atividade comercial que efetivamente desempenhem.

Assevera que ao menos que se comprove que tais empresas as tenha comprado como insumo para emprego no processo produtivo.

Registra que, ao determinar que a responsabilidade por substituição tributária pela retenção prevista no *caput* da cláusula primeira aplica-se também à diferença de alíquota, o legislador do multicitado acordo interestadual adotou técnica redacional semelhante ao constituinte de 1988, dentro da própria normatização do ICMS, especificamente ao mandar aplicar também a tributação deste imposto estadual para outras situações de fato que passariam a caracterizar outrossim fato gerador.

A propósito das hipóteses de incidência do ICMS, transcreve o teor do art. 155, §2º, IX, da CF/88.

Sustenta que, seja de uma forma ou de outra, a substituição tributária se mostra devida.

Diz que verificando as atividades econômicas que a “Kautex” e a “Visteon” desenvolvem, até mesmo pelas informações trazidas pelo autuado às fls. 142, 144, 663 e 666, vê-se que a primeira tem como atividade precípua a fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais, e a segunda opera na elaboração de outros equipamentos e aparelhos elétricos não especificados anteriormente, além de prestar o serviço de instalação de máquinas e equipamentos industriais.

Afirma que nenhuma destas atividades por si só induz à aquisição de autopeças para utilização como insumo na planta de produção. Ao contrário: pelo ramo que atuam, as autopeças por elas compradas foram destinadas para uso e consumo e, neste contexto, a responsabilidade por substituição da autuada subsiste, segundo comando atrás reproduzido.

Assevera que, até se provar o contrário, a “Kautex” e a “Visteon” compraram as mercadorias em tela para uso e consumo próprios e não para usá-las como insumos na produção, de sorte que persiste a responsabilidade do sujeito passivo autuado.

Afirma que ao referenciar apenas estas duas indústrias, o Autuado acaba admitindo que os demais destinatários estão abrangidos pela tributação antecipada, de modo a todo o resto contido na Infração 02 ser considerado procedente.

Menciona que a argumentação atinente ao Protocolo ICMS 104/2009 - Materiais de Construção reside no fato das mercadorias alcançadas pela autuação se vincularem ao acordo interestadual em referência e não ao Prot. ICMS 41/2008.

Revela que o sujeito passivo junta, para sistematização de tais operações, planilhas discriminativas das operações nos docs. 17 e 18 trazidas com a Defesa.

Ressalta que ao compulsar tais demonstrativos, chega-se à conclusão que em verdade ditas mercadorias encontram enquadramento como autopeças, conforme diz demonstrar o quadro que colaciona à fl. 851.

Diz que o sujeito passivo acena para uma particularidade da qual possui razão: é que foi inadvertidamente inserido no levantamento do auto de infração o produto “lixa” - NCM 6805 - que deve ser expurgado da exigência fiscal.

Destaca que incorre a empresa, ao mesmo tempo, em uma confissão. É que ela considera como material de construção a mercadoria denominada de medidor de distância, cujas operações muitas vezes não sofreram qualquer tipo de retenção. Tanto é que foram alcançadas na Infração 01, embora esta Auditoria sustente que sejam peças automotivas.

Sugere que, caso seja inadmitido o referido produto como autopeça, que pelo menos o considere como material de construção, como aliás o próprio contribuinte confessa.

No que diz respeito ao Convênio ICMS 110/2007 - Combustíveis, ressalta que idêntico raciocínio é construído para o presente tópico, vale dizer, o de que as mercadorias encontram tipificação no acordo interestadual em epígrafe e não no Protocolo ST de autopeças celebrado entre a Bahia e São Paulo.

Diz que se trata especificamente do produto chamado de “Fluido Bosch”, ao ver da empresa classificável como combustível e não como fluido para autopeças.

Observa que, outra vez assiste razão ao contribuinte.

Diz que revendo os motivos pelos quais se inseriu dita mercadoria na exigência fiscal, conclui-se que de fato houve um equívoco de interpretação desta Auditoria e que agora em nome da justiça fiscal se tem o dever de ofício de reconhecer.

Explica que num primeiro momento enquadrou-se referido fluido como lubrificante previsto no item do Anexo Único do multicitado Protocolo, o de descrição “Bombas para combustíveis,

lubrificantes ou líquidos de arrefecimento, próprias para motores de ignição por centelha ou por compressão”, tendo como classificação fiscal a 31 NCM 84.13.30.

Declara que ao reexaminar a dicção do quanto descrito no citado item, chega-se à conclusão de que os produtos ali discriminados são todos unicamente bombas, e não bombas, lubrificantes e líquidos de arrefecimento, como se pensou inicialmente, até porque a expressão seguinte a tais substantivos está no feminino – “próprias” (sic) - e jamais poderia concordar com o substantivo masculino lubrificantes.

Pondera que seria melhor se a redação viesse da seguinte forma, mesmo em sacrifício da estilística: “Bombas para combustíveis, (para) lubrificantes ou (para) líquidos de arrefecimento, próprias para motores de ignição por centelha ou por compressão”, acrescida da preposição posta entre parêntesis.

Menciona que, desfeito o desentendido de interpretação, é de se retirar tais operações do lançamento de ofício, embora tal atitude jamais tivesse se configurado como falta de atenção.

Quanto aos destinatários estranhos à cadeia automotiva, destaca que neste ponto, afirma o contribuinte: “... a fiscalização, conquanto tenha autuado mercadorias cujo NCM encontra-se previsto no Anexo Único do Protocolo 41/2008, não se atentou para o fato de que, em tais casos, a destinação da mercadoria não era automotiva...” (sic; grifamos).

Diz que uma outra confissão aqui se espelha, vale dizer, a de que o Autuado reconhece como mercadorias sujeitas ao Prot. ICMS 41/2008 todas aquelas mercadorias elencadas nos Docs. 21 e 22, planilhas assim chamadas e trazidas pela Defesa.

Aponta algumas delas, a título ilustrativo: “GWH”, “registros”, “anéis”, “baterias”, “retentores”, “Kits bomba combustíveis”, “bobinas plásticas de ignição”, “mangueiras”, “alças”, entre outros.

Ressalta que em face desta confissão, nenhuma discussão mais remanesce sobre tais mercadorias quando destinadas indiscutivelmente para destinatários baianos revendedores de autopeças. Esta parte, portanto, restou incontroversa.

Observa que o único óbice apresentado pela “Bosch” é que tais produtos não foram direcionados para clientes pertencentes ao segmento automotivo, isto com base nas razões sociais e CNAEs declarados por eles.

Registra que tal argumento ressoa frágil pelos motivos já expendidos nas presentes informações fiscais.

Observa que os clientes aqui arrolados são os mesmos já apontados no referido item, de sorte que nada mais precisará ser acrescentado no particular.

Posto isto, diz improceder a arguição.

Por último, com relação a alegação de que alguns destinatários são considerados consumidores finais, observa que o contribuinte produz os que chamou de Docs. 23 e 24 - mas que na verdade são simples planilhas e não provam nada - sob a alegação de que é incabível a substituição tributária porque as mercadorias se destinaram a consumidores finais.

Reside nesta argumentação um contrassenso. Indaga que se é incabível a substituição tributária, por que a empresa fez a retenção e o recolhimento do ICMS-ST.

Afirma que a discussão é a mesma da travada em tópicos anteriores. Diz entender que as mercadorias em apreço são submetidas ao Prot. ICMS 41/2008, aliás muitas delas tidas como tal pelo próprio contribuinte, conforme visto no tópico anterior.

Registra que estando nesta condição, foram destinadas para revenda, cabendo a aplicação da MVA correspondente. Os clientes apontados nos demonstrativos são os mesmos e pela razão social e CNAEs declaradas, nada impede que comercializem ditos produtos.

Pugna pela improcedência do alegado pelo contribuinte.

Quanto à solicitação do Defendente para compensação de parte do imposto ora lançado com eventuais valores pagos por seus clientes, tidos como terceiros na relação jurídico-tributária existente entre o Estado da Bahia e a “Bosch”, juntando guias e planilhas sob a denominação de Docs. 25 a 28, sustenta que não importa se por algum motivo o cliente do Autuado acabou pagando o imposto, vez que ele não é o sujeito passivo da obrigação; acaso ele o tenha feito, a hipótese será de restituição, pois o Estado se apropriou de recurso que não traduziu tributo, mas um valor que entrou nos cofres públicos indevidamente; e não se diga ser possível a compensação no caso porquanto se ela fosse admitida se estaria lançando mão de um valor pago indevidamente por terceiro, o cliente da autuada, para abater de tributo devido por outra pessoa, o verdadeiro sujeito passivo substituto, a empresa “Bosch”.

Registra que o substituto tributário é a “Bosch”, assim está estipulado na lei. Por seu turno, à época dos fatos geradores alcançados pela auditoria, a responsabilidade do substituído - os clientes da autuada - só nasce quando se tornar impossível a satisfação da dívida por parte do substituto, a chamada responsabilidade supletiva. Destaca que, acaso surgindo recolhimentos feitos pelos clientes da autuada, estes foram efetivados indevidamente, sendo cabível a restituição.

Afirma que o procedimento correto está em exigir do autuado o valor cobrado na sua totalidade e inadmitir qualquer espécie de compensação com valores pagos por terceiros, sendo devida, sim, a restituição a estes últimos através de processos administrativos específicos e individualizados.

Nessa linha traz a colação trechos de lições doutrinárias de juristas pátrios.

Observa que, nem mesmo o Judiciário poderá em caráter liminar ou pela via mandamental socorrer o Autuado para autorizar a compensação solicitada, haja vista entendimentos sumulados pelo STJ, no dizer dos Enunciados 212 e 460, cujo teor reproduz.

Frisa que se trata de uma tentativa do Autuado em disfarçar um pedido de compensação com valores pagos por outras pessoas, com valores que de direito não lhe pertencem.

Assinala que mesmo se o pedido de compensação pudesse prosperar, o que se admite, tão-somente, para fins de argumentação, os “documentos” apensados às fls. 808 a 815 se mostram insuficientes para comprovar, sequer o recolhimento efetuado pelos destinatários face operações celebradas com o Autuado.

No tocante à tese do enriquecimento ilícito pode quedar-se facilmente ao argumento de que os clientes do Autuado podem e devem pedir a restituição dos valores pagos indevidamente, exatamente por não terem sido os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Por fim, alinha à guisa de conclusão:

1. Nenhum questionamento deve ser feito acerca da tempestividade da impugnação oferecida pela autuada, haja vista ter sido protocolada dentro do prazo legal;
2. Descabe a questão preliminar de nulidade do auto de infração face inexistência de credenciamento porque tal expediente de há muito deixou de ser obrigatório quando a auditoria é realizada virtualmente pelo Estado de destino das operações, a partir dos dados eletrônicos transmitidos pelo contribuinte, a teor do que dispõe o parágrafo único da cláusula nona do Conv. ICMS 81/93, acrescido pelo Conv. ICMS 16/06;
3. Descabe também a questão preliminar de nulidade do auto de infração face suposto erro na fixação da base de cálculo e suposta ilegalidade na inversão do ônus da prova, seja porque base impositiva é assunto que envolve nitidamente aspecto de mérito, travada em outra passagem destas informações fiscais, seja porque o processo administrativo não se apegua aos formalismos do processo judicial, de sorte que as provas se encontram nos próprios documentos fiscais emitidos pela autuada, espelhados nos demonstrativos apensados ao lançamento, cujas operações mercantis encontram enquadramento na legislação tributária em vigor, pertinente à substituição tributária interestadual;

4. Quanto ao mérito, não há de prevalecer o entendimento de que as mercadorias atingidas pela autuação estão fora do Prot. ICMS 41/2008, porquanto todas elas - à exceção das “lixas”, “boné de pele” e “fluidos” - encontram enquadramento no Anexo Único do citado acordo interestadual. Além do autuado em muitos momentos na sua Defesa ter produzido prova contra si mesmo, ao admitir a tributação antecipada em algumas mercadorias, trouxe à baila pronunciamentos unilaterais da lavra de engenheiros da própria empresa ou de assessorias contratadas por ela, os quais não possuem a isenção adequada para firmar um posicionamento formal e verdadeiramente técnico sobre os qualificativos de cada peça alcançada pela fiscalização;
5. Por outro lado, merecem ser mantidos no lançamento os clientes que em princípio estariam fora da cadeia automotiva não só porque, a despeito de possuírem razão social e atividades principais declaradas não traduzíveis em revenda de autopeças, declararam CNAEs secundários que induzem atuação neste ramo, como também porque no mínimo adquiriram tais peças para uso e consumo, devendo seu fornecedor - a “Bosch” -, na condição de substituto tributário, proceder ao pagamento do diferencial de alíquota, por força do §3º, da cláusula primeira do Prot. ICMS 41/2008;
6. Este último raciocínio se aplica ao argumento de que dois agentes econômicos inseridos no lançamento são indústrias - a “Kautex” e a “Visteon” -, de sorte a caber a substituição passiva do imposto na modalidade da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, a menos que se demonstre que nestas empresas as autopeças foram adquiridas como insumos, o que até o presente momento não aconteceu;
7. No item III.7.4 da Contestação, o contribuinte admite que muitas mercadorias foram adquiridas por empresas que agiram como consumidores finais, de modo que nesta condição a tributação antecipada deve ser efetuada quanto ao diferencial de alíquota;
8. É incabível o pedido de compensação dos valores lançados com quantias pagas por terceiros porque além deste instituto depender de lei em sentido estrito para ser autorizada, isto não seria factível para o presente caso porque a dívida e o crédito para o encontro de contas estão nas mãos de pessoas diferentes, respectivamente a autuada e os clientes da autuada;
9. O Autuado confessa existir a sua obrigação por substituição tributária em vários trechos da sua Impugnação, tanto porque reconheceu nos seus demonstrativos clientes que operam no segmento automotivo, tanto porque reconheceu tributação em mercadorias que configuram autopeças.

#### Pugna pela procedência da autuação.

Essa 3ª JJF, converte os autos em diligência, fls. 885 e 886, para que fosse intimado o Autuado a apresentar: *i*) - a descrição completa, a aplicação dos itens arrolados no levantamento fiscal dos três itens da autuação e a qual Convênio ou Protocolo está vinculado acrescentando essas informações em uma coluna adicionada aos demonstrativos de apuração, cuja cópia lhe fora entregue; *ii*) - a comprovação inequívoca de que as empresas Kautex Textron do Brasil Ltda. e Visteon Sistemas Automotivos Ltda. utilizam os produtos adquiridos como insumo, ou comercializam nem utilizam como uso ou consumo; *iii*) - a comprovação inequívoca do recolhimento da ST pelo destinatário através dos DAES e a respectiva memória de cálculo por nota fiscal. Caso o autuado apresente os demonstrativos com a descrição e a aplicação dos produtos deverá ser elaborado demonstrativo contemplando a exclusão das operações cujo recolhimento sendo comprovado inequivocamente pelo destinatário o recolhimento do ICMS ST.

O Autuante apresenta conclusão da diligência, fls. 891 a 893, explicitando o atendimento do quanto solicitado e apresenta à fl. 894, novo demonstrativo de débito reduzindo o valor da exigência para: R\$867.862,92 - Infração 01, R\$3.551.727,76 - Infração 02 e R\$28.216,31 - Infração 03.

Intimado a tomar ciência do resultado da diligência, o Defendente se manifesta às fls. 984 a 990, requerendo a concessão de prazo adicional de sessenta dias para apresentação dos documentos solicitados.

Em nova informação fiscal, fl. 1080 a 1083, o Autuante depois, de tecer comentários acerca do pedido para concessão de prazo adicional de mais sessenta dias para analisar e providenciar a documentação necessária a comprovação de suas alegações, remeteu os autos a essa 3ª JF, para deliberação do quanto requerido pelo Impugnante.

Essa 3ª JF, mediante diligência, fl. 1086, solicita que seja intimado o Defendente para informar a concessão do prazo de 60 dias para manifestação.

Às fls. 1092 a 1107, o defendente se manifesta acerca do pedido de diligência, depois de fazer uma abordagem cronológica antecedente da instrução, frisa que, visando facilitar a leitura da documentação ora acostada aos autos, responderá, na sequência, item a item da solicitação pela 3ª JF, a fim de que não restem dúvidas quanto ao seu atendimento integral, bem como da improcedência do Auto de Infração combatido.

Quanto à descrição dos itens autuados e verificação da sua vinculação a Convênio ou Protocolo, revela que em sede de Impugnação, dentre os argumentos de defesa trazidos, demonstrou: *i*) que diversas mercadorias autuadas não constariam do Protocolo no 41/2008; *ii*) que havia operações com mercadorias para contribuintes que não integrariam a cadeia econômica automotiva; *iii*) que havia saída de mercadorias para estabelecimentos industriais; e; *iv*) que havia mercadorias autuadas destinadas a consumidores finais.

Pondera que diante destes argumentos, a 3ª JF converteu os autos em diligência para que a apresentasse a descrição completa, a aplicação dos itens autuados a correspondência com eventuais Convênios ou Protocolos.

Assinala que apesar da quantidade significativa de produtos autuados (mais de 4900 produtos), dispendeu esforços para verificar as informações solicitadas para cada um dos produtos.

Considerando-se que, no presente caso, há três infrações imputadas relativas a fatos geradores ocorridos em dois anos (2012 e 2013), informa que houve por bem elaborar 06 planilhas, três para cada ano, em consta:

i) a vinculação das mercadorias autuadas a determinado Protocolo/Convênio, e ii) a utilização das mercadorias pelo destinatário final que, ao fim e ao cabo, levam à conclusão de que o tratamento tributário dado foi o mais adequado.

Afirma que a leitura conjunta das planilhas corrobora que i) seja por não constar do Protocolo no 41/2008; ii) seja por haver operações com mercadorias para destinatários que não integram a cadeia econômica automotiva; iii) seja pela saída ter ocorrido para destinatários que são estabelecimentos industriais; ou mesmo; iv) seja para destinatários consumidores finais; a Manifestante andou bem em aplicar a legislação estadual, conforme fundamentação amplamente trazida em sua Impugnação.

Neste sentido, ressalta que deixa de reproduzir os argumentos trazidos em sua Impugnação mas reitera-os integralmente e junta as provas solicitadas que corroboram de forma eficaz com o quanto solicitado, acabando por não deixar dúvidas quanto ao deslinde do caso.

Diante disso, tem-se que atendeu integralmente o quanto solicitado no item 1 da solicitação de diligência de fls. 885/886, demonstrando quais seriam as mercadorias que merecem ser excluídas da autuação, visto, pois, estarem dentre as hipóteses de exclusão trazidas em sua Impugnação.

Comprovação da destinação das mercadorias adquiridas pelos destinatários Kautex Textron do Brasil Ltda. e Visteon Sistemas Automotivos Ltda.

Afirma que, em sede de Impugnação, demonstrou que as operações autuadas na Infração 02, tiveram prevalência de dois destinatários distintos - as empresas Kautex Textron do Brasil Ltda. (CNPJ nº 00.891.935/000377e IE nº 54391567, doravante “Kautex”) e Visteon Sistemas Automotivos Ltda. (CNPJ nº 03.509.521/0002-48 e IE nº 53796028, doravante “Visteon”) - dois estabelecimentos industriais.

Diante disso, destaca que suscitou que a cláusula primeira do Protocolo no 41/2008, em seu §2º, dispõe que dentre as hipóteses em que o regime jurídico da substituição tributária não se aplica, está a hipótese em que a mercadoria é destinada a estabelecimento industrial - que é o caso das duas destinatárias mencionadas.

Salienta que para comprovar que as destinatárias seriam estabelecimentos industriais, a Manifestante apresentou em sua Impugnação os comprovantes de inscrição e situação cadastral dos CNPJs e dos SINTEGRAS das destinatárias (Doc. 12 ao 15 da Impugnação).

Revela que evidenciou que os seus CNAEs fazem referência expressa ao substantivo “fabricação”, bem como que estão inseridas na seção “c” onde se inserem todas as empresas que desempenham atividade de “indústria de transformação”.

De todo modo, frisa que a 3ª JF julgou necessário converter o julgamento em diligência para, no item 2, solicitar providência específica em relação a esses dois destinatários: as empresa Kautex Textron do Brasil Ltda. e Visteon Sistemas Automotivos Ltda.

Destaca que lhe foi solicitado que informasse se os produtos adquiridos pelas mencionadas empresas teriam sido (i) utilizados como insumo; (ii) comercializados ou (iii) destinados ao seu uso e consumo.

De início, a fim de facilitar a visualização das operações que devem ser excluídas por envolverem essas empresas (estabelecimentos industriais), relembra que já detalhou tais operações nas planilhas apresentadas em Impugnação (Doc. 10 e 11 da Impugnação).

Afirma que ao consultar referidas planilhas, tem-se que (i) as mercadorias destinadas à Visteon são “motores de ventilação”; e (ii) as mercadorias destinadas à Kautex são “conjuntos bomba de combustível”.

Pondera que a partir dessa informação e, em que pese a utilização dos produtos ser informação de terceiro, no exercício de sua boa-fé e no intuito de atender o quanto solicitado pela 3ª JF, desempenhou esforços para contatar as empresas destinatárias e solicitar mais detalhes no que se refere à destinação dada para os mencionados produtos.

Registra que, com isso, conseguiu informação suficiente (Doc. 8 e 9) para comprovar, de modo inequívoco, que esses produtos são remetidos para estabelecimentos industriais que os utilizam na produção, não os comercializando. Por essa razão, assevera que essas operações devem ser excluídas do Auto de Infração.

Para o produto “motor de ventilação”, revela que conseguiu obter especificação de engenharia da Ford (norma ES - 8G13-19B555-AA - Doc. 08), que esclarece que o motor de ventilação é um componente da unidade de comando de ar (*air handling unit*), também conhecida por “modulo HVAC” ou apenas “caixa de ar”. Ou seja, motor de ventilação que comercializa é um sub-componente integrante do Sistema de ar condicionado.

Revela que esta informação, além da contida no cartão de CNPJ da mencionada empresa, de que seu ramo de atuação teria relação com a fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos, leva a conclusão de que a mercadoria adquirida serviu de insumo para produção de um dos equipamentos produzidos pela Visteon.

Para que não restem dúvidas, diz apresentar comprovante de teste de funcionamento do referido motor para o ar condicionado, conforme *engineering report*, anexo (Doc. 09)

Com relação à destinatária Kautex, frisa que esta adquiriu conjunto bomba combustível é insumo para a Kautex.

Para comprovar que a Kautex não comercializa o produto adquirido, aplicando-o em sua indústria de transformação, destaca que também recorreu à especificação de engenharia da Ford.

Comenta que, conforme característica do produto “Tanque de Combustível”, o módulo bomba de combustível é um componente do tanque de combustível para que ambos tenham seu funcionamento em operação. Afirma que a função básica do módulo de combustível é o bombeamento de combustível para o motor conforme demanda desse e medição do nível de combustível no tanque, o que requer o ambiente de operação (tanque de combustível).

Destaca que para facilitar a visualização, colaciona à fl. 1101, imagem ilustrativa do módulo bomba de combustível, bem como do seu mecanismo.

Reafirma que pela leitura conjunta do cartão de CNPJ e SINTEGRA trazidos em Impugnação, bem como as informações ora apresentadas, depreende-se que a Kautex, que possui como atividade a fabricação de artefatos de material plástico para usos industriais, faz uso do conjunto de bomba de combustível em suas atividades, para compor algum dos artefatos por ela produzidos.

Assevera que cumpriu integralmente com o quanto solicitado no item 2 da diligência, demonstrando que os produtos adquiridos pela Visteon e pela Kautex não foram adquiridos para comercialização - única hipótese em que seria devido o ICMS-ST. Sustenta como conclusão, as operações envolvendo esses produtos devem ser excluídas da autuação.

#### Comprovação do recolhimento do ICMS-ST pelos destinatários.

No que tange a esse ponto, esclarece, em sua Impugnação, há casos em que, não obstante não tenha efetuado o recolhimento do ICMS-ST, os respectivos destinatários o fizeram de modo a suprir a sua obrigação de retenção e recolhimento.

Assinala que foram duas as ocasiões em que o destinatário efetuou o recolhimento do ICMS-ST devido na operação, ainda que na figura de substituído tributário, quando da sua entrada no seu estabelecimento comercial. Acosta à fl. 1102 a tabela que aponta os valores recolhidos.

Revela que, apesar da suficiência dos documentos apresentados na Impugnação, a 3ª JF entendeu pela necessidade de conversão do julgamento em diligência para que comprovasse de maneira inequívoca, o recolhimento do ICMS-ST pelos destinatários, por meio dos DAES e das memórias de cálculo por nota fiscal.

Diz que em atendimento ao quanto solicitado, passa a comprovar o recolhimento realizado pelas empresas destinatárias, separadamente.

#### Recolhimento efetuado pelo destinatário Eletropar.

Afirma que a Eletropar Autopeças Ltda. efetuou o recolhimento do ICMS-ST, relativo a março de 2013, referente às mercadorias sujeitas à substituição tributária que entraram em seu estabelecimento comercial através de um comprovante de pagamento “DAE” (Doc. 10) no valor de R\$9.914,15, cuja cópia do DAE acosta à fl. 1103.

Observa que, que o próprio DAE faz referência às notas fiscais a que se refere o pagamento, conforme quadro que acosta à fl. 1103. Destas notas, vê-se que o pagamento de ICMS-ST foi efetuado pelo destinatário para as operações envolvendo as Notas Fiscais de nºs 83456; 84211; 84264; 84305 84560, 735768; 761927; 778156; 778178; 778189(77\$193; 778/18, 778721, 778726; 792463; 792468/ 817954; 1000799 e 1002255, todas correspondentes à autuação discutida.

Assinala que, nem todas essas notas fiscais mencionadas no DAE tiveram como remetente a Manifestante. Do montante de R\$9.914,15, o valor correspondente a R\$1.127,74 corresponde ao ICMS-ST devido em relação a operações realizadas entre a Manifestante e a Eletropar.

Informa que a fim de facilitar a elucidação do valor apontado como recolhido em nome da Manifestante e que, portanto, deve ser expurgado do presente Auto de Infração sob pena de cobrança em duplicidade, a Manifestante elaborou planilha (Doc. 11), indicando apenas as notas autuadas, seguida dos valores exigidos.



Afirma que da análise da referida planilha e do DAE, resta demonstrado que R\$1.127,74 foram recolhidos pelo destinatário Eletropar a título de ICMS-ST em nome da Manifestante, devendo ser reconhecido o pagamento a fim de abatimento do Auto de Infração.

Recolhimento efetuado pelo destinatário Auto Norte

Salienta que a Auto Norte Distribuidora de Peças Ltda. efetuou o recolhimento do ICMS-ST, o qual se evidencia por meio dos lançamentos constantes dos documentos anexos (Doc. 12 e 13), de ICMS-ST no valor de R\$11.083,16 o qual deverá ser igualmente abatido do montante do imposto lançado no presente caso.

Diz que igualmente ao item anterior, é necessário realizar uma concatenação entre os valores pagos pelo destinatário e o número das notas fiscais autuadas.

Observa que a análise do livro de Registro de Entradas da Auto Norte (Doc. 12 e 13) leva à conclusão de que a destinatária recolheu o ICMS-ST devido. As notas fiscais autuadas que tiveram o recolhimento efetuado foram as seguintes: 817130; 817711; 832235; 793266; 846922; 847337; 699549; 679332; 762077; 757616; 778161; 792867; 793621; 793629; 890353; 891138; 892111; 899607; 845680; 942249; 979459; 979467; 998859; 34646; 79774; 94652; 96615; 121759; 358037.

Para facilitar a visualização dos recolhimentos, apresenta como exemplo a Nota Fiscal 67332, que acosta à fl. 1105.

Frisa que a partir da comparação entre os valores cobrados no Auto de Infração e os valores recolhidos pelo destinatário, é possível verificar que foi recolhido, inclusive, valor superior ao cobrado, de modo que os valores já quitados pelo destinatário devem ser excluídos da autuação.

Revela que de igual maneira, para todas as demais notas fiscais emitidas e destinadas à Auto Norte, é possível ser feita a concatenação dos valores já pagos pela última, de modo a abater os valores já quitados.

Assinala ainda, que, não obstante a obrigação tributária pela retenção e pelo recolhimento do ICMS-ST devido seja da Manifestante, no presente caso e no anterior, deve-se considerar os pagamentos efetuados pelos destinatários apontados pois, do contrário, ter-se-á incontestável enriquecimento ilícito por parte do Fisco Estadual.

Ante o exposto, e tendo atendido o quanto solicitado no item 3, assevera que se impõe o abatimento também do valor de R\$11.083,16, referente ao ICMS cobrado nas operações envolvendo a Auto Norte.

Arremata destacando que atendeu integralmente o quanto solicitado em diligência, demonstrando que:

- i. seja por não constar do Protocolo nº 41/2008; B) seja por haver operações com mercadorias para destinatários que não integram a cadeia econômica automotiva; C) seja pela saída ter ocorrido para destinatários que são estabelecimentos industriais; ou mesmo; D) seja para destinatários consumidores finais; a Manifestante andou bem em aplicar a legislação estadual, conforme fundamentação amplamente trazida em sua Impugnação;
- ii. os destinatários Kautex Textron do Brasil Ltda. e Visteon Sistemas Automotivos Ltda. são estabelecimentos industriais e, portanto, as mercadorias a eles remetidas não estão sujeitas à sistemática da substituição tributária, já que o Protocolo ICMS no 41/2008 dispensa sua aplicação neste caso;
- iii. impõe-se a consideração de recolhimentos efetuados pelos destinatários Eletropar e Auto Norte, no total de R\$1.127,74 e R\$11.083,16, respectivamente, quando da entrada das mercadorias em seus estabelecimentos, sob pena de enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Estadual.

Conclui reiterando todas as suas alegações da Defesa e pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração

Auditor Fiscal estranho ao feito designado, se manifesta às fls. 2057 a 2060 e acosta mídia CD à fl. 2061.

De início destaca que o Autuado solicitou prazo de 60 dias para apresentar os documentos solicitados em razão de bastante numerosos e se referirem a mais de 49.000 itens pela dificuldade de obtenção e por se encontrarem em mãos de terceiros.

Depois de intimado o Autuado e diante da manifestação e da juntada de documentos em que solicitam a exclusão dos cálculos os lançamentos das empresas KAUTEX, TEXTRON DO BRASIL e VISTEON SISTEMA AUTOMOTIVOS, informa que:

O contribuinte sediado na Bahia, KAUTEX, com inscrição estadual nº 054.391.597 - situação - ATIVO, tem como CNAE principal a fabricação de artefatos de material plástico para uso industrial, conforme Hardcopy em anexo, fls. 1315 e 1316, em que foi informado pelo Autuante que os produtos (conjunto de bomba de combustível) referem-se a insumos para produção que resulta no produto final (tanque de combustível), após a confirmação por telefone e por e-mail junto ao destinatário da utilização do produto, conforme descreve o Autuante. Diz ter juntado a este e-mail, retornado pelo contribuinte Kautex, informando a finalidade do produto “bomba de combustível” e sua destinação, conforme, fls. 1317 e 1318, comprovando tratar-se de insumos na sua produção industrial conforme descrito pelo Autuante.

O Contribuinte Visteon, com IE-BA 503.796.028 - situação BAIXADO, que tem como CNAE principal a fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos não especificados anteriormente, conforme Hardcopy às fls. 1319 e 1320, e que não foi possível confirmar com o mesmo devido a sua situação de baixado, mas em análise das operações e dos produtos ora questionados (motores de ventilação) e devido ao grande volume de aquisição, diz acreditar ser material insumo para a sua produção resultando em um novo produto, principalmente pela quantidade adquirida, não sendo possível essa aquisição em grande quantidade e de forma assídua em vários meses para uso e consumo como foi tributado (diferença de alíquota) neste PAF.

Informa que, diante dessas conclusões, refez os cálculos e deduziu dos demonstrativos as operações de vendas às empresas Kautex e Visteon na Infração 02 - Diferença de alíquota.

No tocante à comprovação do recolhimento do ICMS -ST pelos destinatários, observa que os DAE que foi digitalizado à fl. 1103, que se encontra ilegível com relação a numeração das NFs foi solicitado ao contribuinte destinatário a Eletropar, conforme consta à fl. 1321, e verificou que foi recolhido ao Estado da Bahia, conforme comprovantes às fls. 1322 e, após conferência na planilha deduziu da mesma as seguintes Notas Fiscais de N°s 759719,7 41830, 787618, 789027, 752618, 778156, 778178, 778193, 778726, 778189 e 785954, sendo os demais não citados, porque não foram encontrados, presumiu que as referidas NFs não foram incluídas nesta autuação. Informa que foi deduzido da Infração 01 - Falta de Retenção.

Registra que em relação ao recolhimento efetuado pelo destinatário Auto Norte, não realizou a dedução, pois o Autuado na sua comprovação não anexou o DAE de recolhimento e, portanto, não há como verificar se houve recolhimento de fato para que seja aceita a dedução.

Conclui informando que, como exposto e realizado, as deduções foram acatadas, em face do que pugna pela procedência parcial da autuação no valor do débito passa a ser de R\$904.711,25, conforme demonstrativo que acosta às fls. 2059 e 2016 e CD à fl. 2061.

Essa 3ª JJF, converte novamente os autos em diligência, fl. 2063, para que seja entregue ao Autuado cópia da informação fiscal prestada, fls. 2057 a 2060, concedendo o prazo de dez dias para manifestação.

O Impugnante apresenta manifestação às fls. 2071 a 2087, nos termos que seguir resumidos.

Depois de apresentar e discorrer cronologicamente as fases anteriores deste PAF, o Defendente reprisa todas as suas ponderações já alinhadas em sua em sua manifestação às fls. 1092 a 1107.

Assinalou ainda, depois de citar como exemplo a Nota Fiscal de nº 67332, para demonstrar que a empresa Auto Norte Distribuidora de Peças Ltda efetuou o recolhimento do ICMS-ST, ser possível a realização a concatenação de igual maneira dos valores pagos que para todas as demais notas fiscais que emitiu e fora destinadas a Auto Norte.

Afirma que a justificativa apresentada pelo diligente para não proceder ao abatimento em função da não apresentação dos DAEs não deve prosperar, primeiro por ele não possuir poder de polícia para obrigar terceiro a apresentar documento próprio e, em segundo, porque nos demais casos (Kautex e Eletropar) o preposto do fisco procurou os destinatários para confirmar as suas informações trazidas aos autos. Acrescenta que a despeito de não ter trazido aos autos os mencionados DAEs fez prova complementar apresentando os livros de Registro de Entradas da destinatária.

Arremata registrando que, não obstante a sua obrigação tributária pela retenção e pelo recolhimento do ICMS-ST, no presente caso deve-se considerar os pagamentos efetuados também pela Auto Norte para que não se configura enriquecimento ilícito por parte do Fisco Estadual.

Observa que merece elogio a atuação do Fisco com relação às reduções propostas relativas as mercadorias destinadas a consumo pelos destinatários Kautex, Textron do Brasil e Visteon, bem como, no que diz respeito ao recolhimento do ICMS-ST pela destinatária Eletropar.

Quanto ao recolhimento efetuado pela destinatária Auto Norte no momento da entrada das mercadorias em seu estabelecimento, assinala que o Auditor Fiscal falhou ao não deduzir o valor já pago por ela a título de ICMS-ST devidamente comprovado pela juntada do livro Registro de Entradas

Conclui reiterando todas as suas alegações defensivas e pugnando pelo cancelamento integral do Auto de Infração.

Em nova informação, fls. 2093 a 2094, o Auditor estranho ao feito explica que, a falta de dedução, conforme solicitado pelo Autuado em sua defesa, é porque considerou que o Autuante tributou corretamente, por isso não teria o que ser deduzido.

No tocante à comprovação da destinação para industrialização das mercadorias adquiridas pelos destinatários Kautex Textron do Brasil e Visteon Sistemas Automotivos Ltda, destaca que nesse item fez a dedução por entender que são mercadorias que fazem parte do processo produtivo, conforme consta da diligência anterior, fls. 2057 a 2060.

Quanto à comprovação dos recolhimentos do ICMS-ST efetuados pelos destinatários, esclarece que, como norma da substituição tributária a responsabilidade pela retenção e recolhimento é do contribuinte Substituto (remetente das mercadorias), e em caso de recolhimento efetuado pelo destinatário das mercadorias de forma errônea fica este com o direito de solicitar a restituição dos valores recolhidos indevidamente.

Conclui pugnando pela manutenção parcial da autuação, conforme valores anteriormente deduzidos perfazendo o total de R\$904.711,25, já demonstrado na diligência anterior, fls. 2057 a 2060.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelas advogadas, Dr<sup>as</sup>. Rayssa Rodrigues Mosti Stegmann OAB/SP 368.019 e Priscila Trigueiro Mapurunga OAB/PE – 35.416.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pelo Impugnante.

Apontou o Defendente, que por estar situado no Estado São Paulo, ocorrera nulidade material do Auto de Infração, ante à inexistência de credenciamento suficiente para amparar a ação fiscal, por descumprimento dos Convênios ICMS nº 83/93 e nº 93/97. Verifico que não deve prosperar a pretensão do sujeito passivo, por total falta de previsão legal exigindo credenciamento para

realização de auditoria em estabelecimento situado em Unidade da Federação distinta do sujeito Ativo. O credenciamento citado pelo Defendente quando há necessidade de o preposto do Fisco comparecer pessoalmente no estabelecimento fiscalizado. Fato esse, que não ocorrera no presente Auto de Infração. Verifica-se claramente no próprio Parágrafo único da Cláusula Nona do Convênio nº 83/93, citado na Defesa que expressa claramente a desnecessidade do referido credenciamento, *“O credenciamento prévio previsto nesta cláusula será dispensado quando a fiscalização for exercida sem a presença física da autoridade fiscal no local do estabelecimento a ser fiscalizado”*.

Logo, não há que se falar em motivação para nulidade do Auto de Infração por falta de credenciamento.

Do mesmo modo, não acolho a preliminar de nulidade suscitada, por erro na determinação da base cálculo, uma vez que além de não restar evidenciada de forma inequívoca o invocado erro nos presentes autos, essa matéria diz respeito ao mérito da autuação. Ademais, o lançamento pode ser aprimorado no transcurso do PAF, desde que seja dada ciência ao Autuado na forma preconizada pela legislação de regência, não sendo, portanto, esse fato, motivo para se decretar a nulidade da autuação. Quanto à alegada inversão do ônus da prova, entendo que também não ocorrera, haja vista que em se tratando de operações sujeitas ao regime de Substituição Tributária, o sujeito passivo deve proceder na forma e nas especificidades previstas em Lei. Sendo apurada, comprovada e demonstrada a irregularidade, cabe ao sujeito passivo apresentar suas razões para se eximir da exigência fiscal.

Pelo expendido, por não vislumbrar qualquer óbice ao exercício da ampla defesa pelo Impugnante, entendo superadas essas questões de ordem preliminar.

Ao compulsar as peças que integram o presente PAF, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive as hipóteses previstas no art. 18 do RPAF-BA/99, que pudessem inquinar de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, o Auto de Infração trata do cometimento de três infrações à legislação baiana do ICMS, consoante discriminação pormenorizada enunciada no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 cuida da falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, conforme Demonstrativo às fls. 13 a 38.

A Infração 02 se refere à falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, consoante Demonstrativo às fls. 40 a 71.

A Infração 03 apura retenção efetuada a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, conforme demonstrativo às fls. 73 a 104.

Em sede de defesa, o Impugnante articulou suas razões de defesa seguindo os eixos argumentativos, para asseverar que no levantamento fiscal constam as seguintes inconsistências:

- a) - Existência de diversas mercadorias que não estão no rol de mercadorias sujeitas ao regime jurídico de substituição tributária, previsto no Protocolo ICMS nº 41/2008, uma vez

que os seus códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (“NCM”), não constam do Anexo Único do referido protocolo;

- b) - Mercadorias que embora constem do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 41/2008, não têm destinação automotiva, ou seja, não integram a cadeia econômica específica do setor automotivo razão pela qual não estão sujeitas ao seu campo de incidência, sobretudo, ao regime jurídico de substituição tributária;
- c) - Mercadorias que igualmente constam do Anexo Único do Protocolo ICMS nº 41/2008, mas são destinadas a estabelecimento industrial, o que configura hipótese de dispensa da sua aplicação. Em todos esses casos, houve destinação de mercadorias aos estabelecimentos industriais das empresas Kautex Textron do Brasil Ltda. e Visteon Sistemas Automotivos Ltda. cujos comprovantes de situação cadastral no CNPJ e no SINTEGRA evidenciam serem verdadeiras indústrias de transformação;
- d) - Não houve recolhimento a menor de ICMS-ST, haja vista que aplicou a correta MVA. As divergências entre a apuração fiscal e a da Impugnante, devem-se ao fato de que a fiscalização deixou de observar que diversas mercadorias autuadas não possuíam o seu NCM previsto no Anexo Único do Protocolo nº 41/2008, estavam sujeitas a outros protocolos (Protocolo nº 41/2008) e Convênios (Convênio nº 110/2007), não tinham destinação automotiva ou eram destinados a consumidores finais;
- e) – Não foram considerados os recolhimentos efetuados por contribuintes substituídos, quando da entrada das mercadorias em seus estabelecimentos, sob pena de enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Estadual.

Em suma, esses foram os questionamentos carreados aos autos pelo Autuado, para refutar a acusação fiscal.

O Autuante, em sua primeira informação fiscal, manteve a autuação aduzindo os seguintes pontos:

- a) Deve prevalecer o entendimento de que as mercadorias atingidas pela autuação estão fora do Prot. ICMS 41/08, porquanto todas elas - à exceção das “lixas” “boné de pele” e “fluidos” - encontram enquadramento no Anexo Único do citado acordo interestadual. Revelou que o Autuado em sua Defesa produziu prova contra si mesmo, ao admitir a tributação antecipada em algumas mercadorias, trouxe à baila pronunciamentos unilaterais da lavra de engenheiros da própria empresa ou de assessorias contratadas por ela, os quais não possuem a isenção adequada para firmar um posicionamento formal e verdadeiramente técnico sobre os qualificativos de cada peça alcançada pela fiscalização;
- b) Devem ser mantidos no lançamento os clientes que em princípio estariam fora da cadeia automotiva não só porque, a despeito de possuírem razão social e atividades principais declaradas não traduzíveis em revenda de autopeças, declararam CNAES secundários que induzem atuação neste ramo, como também porque no mínimo adquiriram tais peças para uso e consumo, devendo seu fornecedor - a “Bosch” -, na condição de substituto tributário, proceder ao pagamento do diferencial de alíquota, por força do §3º, da cláusula primeira do Prot. ICMS 41/08;
- c) Deve este último raciocínio ser aplicado ao argumento de que dois agentes econômicos inseridos no lançamento são indústrias - a “Kautex” e a “Visteon” -, de sorte a caber a substituição passiva do imposto na modalidade da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, a menos que se demonstre que nestas empresas as autopeças foram adquiridas como insumos, o que até o presente momento não aconteceu;
- d) O próprio Autuado admite que muitas mercadorias foram adquiridas por empresas que agiram como consumidores finais, de modo que nesta condição a tributação antecipada deve ser efetuada quanto ao diferencial de alíquota;
- e) É incabível o pedido de compensação dos valores lançados com quantias pagas por terceiros, porque além deste instituto depender de lei em sentido estrito para ser

autorizada, isto não seria factível para o presente caso porque a dívida e o crédito para o encontro de contas estão nas mãos de pessoas diferentes, respectivamente a autuada e os clientes da autuada.

- f) O Autuado confessa existir a sua obrigação por substituição tributária em vários trechos da sua Impugnação, tanto porque reconheceu nos seus demonstrativos clientes que operam no segmento automotivo, tanto porque reconheceu tributação em mercadorias que configuram autopeças.

Com o intuito de carrear aos autos elementos de prova para que se consubstanciassem as convicções que emergiram do contraditório, essa 3ª JJF, na busca da verdade material, solicitou a realização de diversas diligências para que, nessa dinâmica interativa com a legislação de regência e as provas incontroversas, o lançamento fosse depurado.

A última diligência realizada por Auditor Estranho ao Feito, depois de examinar toda a documentação carreada aos autos pelo Autuado, além de contactar com alguns estabelecimentos destinatários das mercadorias arroladas no levantamento fiscal, para aferir e aquilatar as informações coligidas, acolhendo inclusive os pagamentos efetuados pelos destinatários das mercadorias objeto da autuação, e devidamente comprovado através dos correspondentes DAES elaborou um novo demonstrativo de apuração e de débito que acostou às fls. 2059 e 2060, e mídia CD a fl. 2061, reduziu o valor do débito para R\$904.711,25, sendo: R\$863.733,15 - Infração 01, R\$12.761,79 - Infração 02, e R\$28.216,31 - Infração 03.

Intimada a tomar ciência do resultado da diligência, o Impugnante se manifestou elogiando o resultado da diligência, no tocante às reduções apuradas no novo demonstrativo elaborado pelo Auditor estranho ao feito designado, relacionadas ao acolhimento da destinação das mercadorias utilizadas como insumos pelos destinatários Kautex e Visteon Brasil Sistemas Automotivos, bem como, quanto ao recolhimento do ICMS-ST pela destinatária Eletropar.

Asseverou o Autuado que o diligente falhou ao não deduzir o valor já pago pelo estabelecimento quando da entrada conforme livro Registro de Entradas do estabelecimento por ele carreado aos autos.

Concluiu o Autuado, mesmo tendo sido atendida na quase totalidade de suas alegações defensivas, concluiu pugnando pelo cancelamento da autuação, reiterando os termos de sua Defesa, sem identificar quais os pontos divergentes que no seu entendimento ainda remanesçam.

Depois de compulsar os elementos que integram os presentes autos, constato que os ajustes realizados pela Auditor Fiscal diligente, decorreram de elementos de prova carreados aos autos pelo Impugnante coligidos e acolhidos em estrita consonância com a legislação de regência.

Comungo também com o entendimento esposado pelo diligente, de que a comprovação do efetivo recolhimento pelo destinatário da operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, em que pese a responsabilidade da retenção pelo remetente, somente deve ser acolhida, mediante a apresentação do DAE e a confirmação junto ao sistema de arrecadação da SEFAZ.

Concluo pela subsistência parcial da autuação fiscal, considerando que a legislação atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Configurada que restou a falta de comprovação efetiva quanto aos recolhimentos alegados nas razões de defesa, em relação à empresa Auto Norte.

Mantida, portanto, parcialmente, as três infrações nos termos discriminados no demonstrativo abaixo:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO - AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO				
INFRAÇÃO	Auto de Infração	JULGAMENTO	MULTA	RESULTADO
01	1.184.399,80	863.733,15	60%	PROC. EM PARTE
02	3.564.809,71	12.761,79	60%	PROC. EM PARTE
03	391.423,81	28.216,31	60%	PROC. EM PARTE
<b>TOTAL</b>	<b>5.140.633,32</b>	<b>904.711,25</b>		

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Observo que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF-BA/99, a intimação deve ser endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206912.0071/14-0**, lavrado contra **ROBERT BOSCH LIMITADA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$904.711,25**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA