

**A. I. Nº** - 281332.0001/20-6  
**AUTUADO** - GABRIEL SCHIOCHET  
**AUTUANTES** - MÔNICA CAVALCANTI SILVA ARAÚJO  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFPAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/03/2022

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0034-04/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO. Trata-se de operações de vendas de energéticos industrializados por encomenda, tratados no art. 280 § 4º, inc. II do RICMS/2012, com CFOP 5405, que não estariam de fato não sujeitos à incidência do ICMS nas operações internas subsequentes. Restou comprovado que a base de cálculo atribuída pela autoridade fiscal se encontra posta de forma insegura, não permitindo se aquilatar, de forma clara, a liquidez do lançamento. Recomendação do refazimento do procedimento fiscal caso a Autoridade Fiscal competente entenda que restam valores devidos ao Estado da Bahia, decorrentes das vendas de energéticos industrializados por encomenda, com observância do prazo decadencial. Auto de Infração **NULO**. Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/03/2020, exige o valor de R\$ 1.149.278,06, inerente ao ano de 2019, conforme demonstrativos elencados no expediente de fls. 08 dos autos, que são parte integrante do CD/Mídia de fl. 09, em razão da seguinte irregularidade concernente à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 01 – 02.01.03: Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas na forma dos demonstrativos que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 09 dos autos. Consta da descrição dos fatos que se refere ao ICMS Normal incidente na saída das mercadorias da substituição tributárias fabricadas sob encomenda. Lançado ICMS no valor R\$1.149.278,06, com enquadramento no art. 2º, inciso I; e art. 32, da Lei 7.014/96, c/c art. 332, inciso I, do RICMS/BA, publicado pelo Dec. nº 13.780/2012, e multa aplicada de 60% na forma do art. 42, inc. II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

Às fls. 14 a 20 dos autos, a GABRIEL SCHIOCHET, pessoa jurídica de direito privado, com sede nesta Cidade de Salvador - Ba, Capital do Estado da Bahia, na Rod. BA-528 s/nº, km 01, Quadra 1, Bairro Boca da Mata da Valéria, CEP 41298-100, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 25.332.033/0001-60, Inscrição Estadual 134.353.425-NO, vem, por seu representante legal, oferecer Impugnação à autuação, conforme as razões de fato e de direito que a seguir passo a expor:

##### **I. DOS FATOS**

Diz que, da análise do Auto de Infração e dos documentos a ele juntados pela fiscalização, verifica-se que o Autuante considerou, equivocadamente, como tributáveis operações com produtos sujeitos a substituição tributária, que se encerra a fase de tributação do ICMS, como será demonstrado.

Assim, pontua que é inquestionável que todas as operações escrituradas, não são tributáveis em operações subsequentes do ICMS, face que a operação da industrialização por encomenda estar dentro dos requisitos previstos no art. 280 a 283 do RICMS/BA, embasado ainda pelo Parecer nº

3363/2020, advindo do processo 03543420204 (Doc. 1) do contribuinte FERRARI FERREIRA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI.

Feitas essas considerações iniciais, diz que é importante também de logo frisar e deixar bem claro que todas as operações de substituição tributária ST do ICMS realizadas pela Autuada referem-se às bebidas conforme NF-e a qual consta o referido NCM's dos produtos a qual teve todo seu ICMS recolhido pela remetente FERRARI FERREIRA INDÚSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, inscrição estadual nº 076.484.870-NO, estando, portanto, preenchidos todos os requisitos impostos do encerramento da fase de tributação do ICMS.

Registra que é importante levar em consideração, que dentro dos preceitos legais, que no caso de operação com industrialização por encomenda promovida do estabelecimento fabricante com observância dos procedimentos prescritos no RICMS/BA, arts. 280 a 283, o ICMS Substituição Tributária, devido a este Estado deve ser retido pela indústria, conforme determina o art. 289, do regulamento, o que perfaz que o adquirente, que diz ser, nas suas saídas subsequentes não terá quaisquer destaques de ICMS normal, pois a tributação foi encerrada e recolhida pela FERRARI FERREIRA IND DE ALIMENTOS EIRELI, comprovando-se assim o equívoco de interpretação pela Auditora Fiscal.

Ressalta que este parecer refere-se especificamente às operações de industrialização por encomenda entre a empresa autuada, e o industrial FERRARI FERREIRA I/D DE ALIMENTOS EIRELI, em que se encontra citado os produtos a qual tiveram equivocadamente cobrado o ICMS ST e NO.

Pontua que o lançamento do crédito tributário é um ato vinculado, devendo o preposto do Fisco agir nos estritos termos da legislação. Ressalta que, além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como o agente fiscal deve proceder na constituição do crédito.

#### *1.1 Descrição da infração divergente do valor supostamente apurado*

Diz que, no período fiscalizado de 01/01/2019 a 31/12/2019, a descrição da infração não está em conformidade para apuração do suposto ICMS devido, haja visto que foi lavrado 02 (dois) autos de infração distintos, um para cobrar o ICMS Normal, e outro para cobrar o ICMS substituição tributária, tendo a descrição da infração totalmente iguais para ICMS de naturezas distintas, ou seja, diz que a metodologia aplicada pela Fiscalização foi irregular e se encontra desvinculada da legalidade para se apurar a base de cálculo, violando o direito de defesa do recorrente.

Pontua que o Egrégio CONSEF, já possui diversas decisões pacificadas, nas divergências do conteúdo da descrição da Infração com o valor apurado, o que se aplica a nulidade de acordo com o art. 18 do RPAF/BA, Decreto 7.629/99.

#### *II. DA PRELIMINAR — CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA — AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DE MOTIVAÇÃO — NÃO INDICAÇÃO DA BASE LEGAL ESPECÍFICA - ENQUADRAMENTO GENÉRICO — NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

Registra que não há nos documentos subjacente ao Auto de Infração qualquer referência à base legal específica e detalhada aplicável à suposta infração à legislação tributária cometida pela Impugnante, pois diz que aplicou na íntegra os preceitos do arts. 280 a 283 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012.

Com a devida vênia, Colenda Turma da Junta de Julgamento Fiscal, diz que o trabalho desenvolvido pelo Autuante é raso, altamente questionável, nulo, categoricamente esdrúxulo. Aduz que sequer há a indicação do Convênio CONFAZ aplicável, do Protocolo de ICMS, ou mesmo do artigo específico da legislação baiana aplicável! É impossível defender-se adequadamente deste Auto de Infração.

Após destacar conversas de Whatsapp com a agente Fiscal Autuante, diz que é esdrúxula esta exigência fiscal corporificada no Auto de Infração, ora impugnado, diz que claramente, há cerceamento ao direito de defesa. Destaca que o trabalho desenvolvido pela Autuante é digno de,

ao menos, contundentes reprimendas dos superiores hierárquicos.

Após, também, citar aspectos das garantias constitucionais à ampla defesa e ao contraditório embasado em considerações de estudiosos do direito, bem assim nos termos do artigo 5º, inciso LV, da CF/88, além de jurisprudência do STF, como também decisões deste Conselho de Fazenda, diz que se impõe o julgamento pela nulidade integral do Auto de Infração em tela; e o consequente cancelamento do crédito tributário dele decorrente. É o que se requer.

### III. DO MÉRITO

Diz que a análise do mérito fica parcialmente prejudicada em razão da inexistência do crédito tributário, por cerceamento de defesa enumerado no item 3 (item anterior), visto que a descrição da infração nos termos em que está posta a legislação, por ser incompatível com forma de apuração do imposto, tendo o Auto de Infração realizado de forma imprecisa, fato este que implica sua nulidade, consoante determina o art. 18 do RPAF/99.

Porém objetivando a insubsistência do crédito tributário o contribuinte, diz anexar o Parecer nº. 3363/2020, (Doc. 1) especificamente da Indústria que procedeu a industrialização por encomenda, para ratificar o equívoco de interpretação da operação e também de nulidade do Auto de Infração.

Destaca que, no curso da Fiscalização, seria prudente ao Auditor Fiscal requerer esclarecimentos visando elucidar na prática a operação para assim entender que o requerente não infringiu a legislação do ICMS.

### IV. CONCLUSÕES E PEDIDOS

Do exposto, requer deste Conselho de Fazenda julgar totalmente improcedente o Auto de Infração, requerendo a remessa do PAF a ASTEC, e PROFIS, para análise e parecer do ora impugnado, eximindo-a, por conseguinte, das exigências.

A autuante ao prestar a informação fiscal, às fls. 41/44 dos autos, após descrever a que se refere a autuação, assim se posiciona:

Diz que inicialmente acha conveniente para maior clareza das discussões, descrever a operação do contribuinte e as bases legais da presente autuação.

Pontua, então, que a empresa atacadista de bebidas, compra insumos e matérias primas preponderantemente de fora do Estado e se credita normalmente.

Em seguida, diz que remete a matéria prima para industrialização por encomenda e por essa razão é equiparada a indústria de acordo com o Art. 9º Inciso IV do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), que destaca.

Destaca que a remessa da matéria prima para industrialização é feita com imposto (ICMS) suspenso conforme previsto no art. 280, inciso I, do RICMS transcrito abaixo. Usa nessa operação o CFOP 5901. (Vide exemplo: Nota Fiscal nº 000.015.456, anexa pg. 34)

**Art. 280.** *É suspensa a incidência do ICMS:*

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Conv. AE 15/74);*

Diz que recebe o produto final da indústria, preponderantemente energéticos (NCM 2106.90.90) com destaque de ICMS Normal e ST apenas sobre o valor agregado ao produto pelo industrial, conforme prevê o art. 280 § 4º, inc. II, do RICMS. (Exemplo: Nota Fiscal nº 000.005.437, anexa pg. 36)

**Art. 280.** *É suspensa a incidência do ICMS:*

(...)

*§ 4º Nas saídas de mercadorias em retorno ao estabelecimento autor da encomenda, o estabelecimento industrializador deverá (Convênio S/Nº, de 15/12/70):*

*I - emitir nota fiscal, que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual,*

*além dos demais requisitos, constarão:*

*a) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que acompanhou as mercadorias recebidas em seu estabelecimento;*

*b) o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda;*

*II - efetuar, na nota fiscal referida no inciso I deste parágrafo, o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, podendo este aproveitar o crédito, quando admitido.*

Observa, então, que, apesar de receber a encomenda da indústria com destaque do imposto apenas sobre o valor agregado pelo industrial ao produto, conforme prevê o dispositivo legal transcrito acima, considera nessa fase encerrada a tributação e dá saída aos produtos sem destaque do imposto. (Exemplo: Nota Fiscal nº 000.014.919, anexa pg. 39)

Dessa forma, diz que, o Contribuinte Autuado, deixa de recolher o ICMS ST e o ICMS Próprio na saída dos produtos conforme previsto no art. 8º, inc. II, da Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996.

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*(...)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

*(...)*

#### *ANEXO I*

#### *MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO*

*(...)*

*2 Bebidas alcoólicas, exceto cervejas e chopes;*

*(...)*

*5 Bebidas energéticas, isotônicas, iogurtes e outras bebidas alimentares à base de leite ou de cacau, néctares e refrescos;*

Pontua que esse procedimento com produtos da substituição tributária, especialmente energéticos resultou em duas infrações desmembradas pelo SLCT (Sistema de Lançamento de Crédito Tributário) em dois autos de infração, que devem ser julgados em conjunto por tratar-se de infrações correlatas.

- 1. AI 2813320003/20-9 (Infração – 07.02.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados nesse estado)*
- 2. AI 2813320001/20-6 Objeto da presente informação fiscal (Infração - 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas)*

Diante do exposto, diz considerar improcedente a alegação do contribuinte quando argumenta que “*é inquestionável que todas as operações escrituradas, não são tributáveis em operações subsequentes do ICMS, face que a operação da industrialização por encomenda estar dentro dos requisitos previstos no art. 280 a 283 do RICMS/BA*”.

Consigna que essa afirmação, além de estar em desacordo com as previsões legais conforme exposto acima, não se coaduna com o que se observa na escrituração do contribuinte, anexa a esse auto.

Diante do exposto, diz posicionar pela manutenção na íntegra do auto de infração e o submeter ao Egrégio Conselho de Fazenda do Estado para julgamento.

De tudo até aqui exposto, dado a significância do descritivo da operação do contribuinte e as

bases legais da presente autuação desenvolvida pelo agente Fiscal Autuante, em sede de Informação Fiscal, observei a necessidade de manifestação do Contribuinte Autuado, com isso melhor subsidiar os membros dessa instância de julgamento no deslinde da lide.

Neste contexto, em respeito ao princípio da verdade material, em pauta suplementar do dia 31/03/2021, os membros da 4ª JF (fls. 47/49) decidiu converter o presente processo em diligência à agente Fiscal Autuante, para que sejam adotadas as seguintes providências:

- **Item 1: 1ª Providência:** emitir Termo de Intimação, ao Contribuinte Autuado, dando ciência da Informação Fiscal de fls. 41/44 dos autos, com a indicação de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo.
- **Item 2: 2ª Providência:** em que pese todos os demonstrativos, que dão fundamentação a autuação, constantes do CD/Mídia de fl. 09, terem sido entregues ao Contribuinte Autuado nos termos do expediente de fl. 8 dos autos, deve, agora, imprimir e acostar aos autos todos os demonstrativos que dão suporte ao lançamento fiscal constituído, inclusive entregando ao sujeito passivo, juntamente com a Informação Fiscal de fls. 41//44, conforme os termos do “*item 1*”, deste pedido de diligência.
- **Item 3: 3ª Providência:** O defendente apresentando manifestação aos termos da Informação Fiscal, conforme requerido no presente pedido de diligência, o Autuante deve produzir nova Informação Fiscal de forma clara e precisa, na forma do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA.

Às fls. 53/54 dos autos têm-se a Informação Fiscal produzida pela agente Autuante em atendimento ao pedido dessa 4ª JF, de fls. 47/49.

Diz que, em observância a instrução do CONSEF, foi impressa a Informação Fiscal de fls. 41/44 para entrega ao Autuado, mas ao tentar cumprir parte da instrução, ou seja, a impressão dos demonstrativos, verificou que resultaria em 530 páginas impressas caso se fizesse a referida impressão reduzida para acomodar a planilha no formato A4.

Aduz, também, que o documento teria que ser reduzido a 43% do seu tamanho normal e ficaria completamente ilegível para acomodar as colunas no tamanho de papel padrão, além da fonte ficaria extremamente reduzida.

Consigna que todos os demonstrativos foram entregues ao Contribuinte Autuado e, também, acostados aos autos em meio magnético (CD/Mídia de fl. 09).

Às fls. 66/70 vê-se manifestação do Contribuinte Autuado à Informação Fiscal de fls. 53/54 por solicitação desta 4ª JF, onde apresenta contrarrazões à autuação, conforme segue.

Diz que, como se infere do bojo do Auto de Infração resistido, a autuação teria sido efetivada, no entender do digno Auditor Fiscal que o lavrou, sob o argumento de que a Autuada, no período fiscalizado de 01/01/2019 a 31/12/2019, Infração 01 – 02.01.03 “*deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escriturado*”. Refere-se ao ICMS Normal incidente na saída de mercadorias da substituição tributária fabricadas sob encomenda.

Da análise do Auto de Infração e dos documentos a ele juntados pela fiscalização, verifica-se especificamente na Infração 01, que o Autuante considerou, equivocadamente, como tributáveis operações com produtos sujeitos a substituição tributária, que encerra-se a fase de tributação do ICMS, como será demonstrado.

De forma sucinta diz que é importante explicar a operação:

*O contribuinte adquire matérias primas, faz a remessa para a FERRARI FERREIRA – INDUSTRIAL, e recebe do mesmo os produtos fabricados com a retenção da ST – substituição tributária, encerrando a tributação.*

*Importante salientar que a FERRARI FERREIRA possui o parecer 3363/2020 (Anexo), que respalda toda a operação dentro dos preceitos legais do RICMS/2012.*

*Verificando o Art. 290 do RICMS – Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização de crédito fiscal pelo adquirente, extensiva esta vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*Sendo assim, é inquestionável que todas as operações escrituradas, não são tributáveis em operações subsequentes do ICMS, face que a operação da industrialização por encomenda estar dentro dos requisitos previstos no art. 280 a 283 do RICMS/BA, embasado ainda pelo PARECER No. 3363/2020, advindo do processo 03543420204 (ANEXO) do contribuinte FERRARI FERREIRA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI.*

Feitas essas considerações iniciais, diz que é importante também de logo frisar e deixar bem claro que todas as operações de substituição tributária ST do ICMS realizadas pela Autuada referem-se às bebidas conforme NF-e a qual consta o referido NCM's dos produtos a qual teve todo seu ICMS recolhido pela remetente FERRARI FERREIRA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, inscrição estadual no. 076.484.870-NO, estando, portanto, preenchidos todos os requisitos impostos do encerramento da fase de tributação do ICMS.

Importante levar em consideração, que dentro dos preceitos legais, que no caso de operação com industrialização por encomenda promovida do estabelecimento fabricante com observância dos procedimentos prescritos no RICMS/BA, arts. 280 a 283, o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, devido a este Estado deve ser retido pela indústria, conforme determina o art. 289, do regulamento, o que perfaz que o adquirente, que somos nós nas suas saídas subsequentes não terá quaisquer destaques de ICMS normal e ST, pois a tributação foi encerrada e recolhida pela FERRARI FERREIRA IND DE ALIMENTOS EIRELI, comprovando-se assim o equívoco de interpretação pelo Auditor Fiscal Autuante.

Ressalta que este parecer refere-se especificamente às operações de industrialização por encomenda entre a empresa autuada, e o industrial FERRARI FERREIRA IND DE ALIMENTOS EIRELI, em que se encontra citado os produtos a qual tiveram equivocadamente cobrado o ICMS ST e NO.

Diz que o lançamento do crédito tributário é um ato vinculado, devendo o preposto do Fisco agir nos estritos termos da legislação. Ressalto que, além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como o agente fiscal deve proceder na constituição do crédito.

Em seguida repete todas as suas considerações de defesa quanto a descrição da infração estar divergente do valor apurado e quanto a preliminar de cerceamento do direito de defesa, isto é, repete suas considerações de preliminar de nulidade.

À fl. 89 consta manifestação da Agente Fiscal Autuante à Manifestação da Autuada de fls. 66/70, onde diz que, após a leitura cuidadosa da citada manifestação, constatou que o mesmo repetiu os argumentos usados na defesa de página 14 e já devidamente respondidos na Informação Fiscal de fl. 41. Então diz que não tenha mais nada a acrescentar.

À fl. 91-v, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF à este Relator, para instrução e julgamento.

## **VOTO**

Preliminarmente, o sujeito passivo argui nulidade do Auto de Infração em tela, sob o manto de que a descrição da infração não está em conformidade para apuração do suposto ICMS devido, haja vista que foram lavrados 02 (dois) autos de infração distintos, um para cobrar o ICMS Normal, e outro para cobrar o ICMS substituição tributária, tendo a descrição da infração totalmente iguais para ICMS de naturezas distintas, ou seja, diz que a metodologia aplicada pela Fiscalização foi irregular e se encontra desvinculada da legalidade para se apurar a base de cálculo, violando o direito de defesa do recorrente.

Vejo então restar procedente em parte a arguição de nulidade aventada pelo defendente, pois não há na legislação qualquer proibição do agente Fiscal em produzir mais de um Auto de Infração na constituição do crédito tributário, o qual se encontra em linha com o determinado no artigo 39 do RPAF/BA, que dispõe sobre o que se deve conter na autuação; entretanto, ao meu sentir, vejo restar razão ao defendente em relação à metodologia aplicada pela Fiscalização para apurar a base de cálculo do imposto lançado. É o que passo a descrever.

Cabe aqui destacar, que não obstante se estar na análise preliminar de nulidade do presente PAF, faz-se necessário entrar de forma parcial na arguição de mérito do defendente, por ser imprescindível ao entendimento da nulidade suscitada.

No mérito, o Auto de Infração em tela, lavrado em 30/03/2020, resultou de uma ação fiscal realizada por Auditora Fiscal lotada na unidade Fazendária INFAZ ATACADO, em que, no exercício de suas funções de Fiscalização, em cumprimento da O.S.: 501066/20, constituiu o presente lançamento fiscal de exigência de ICMS, por ter o Contribuinte Autuado deixado de recolher em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas na forma dos demonstrativos que são parte integrante do CD/Mídia de fl. 09 dos autos. Consta da descrição dos fatos, que se refere o presente PAF ao ICMS Normal incidente na saída das mercadorias da substituição tributária fabricadas sob encomenda. Lançado ICMS no valor R\$ 1.149.278,06, com enquadramento no art. 2º, inciso I; e art. 32 da Lei 7.014/96, c/c art. 332, inciso I do RICMS/BA, publicado no Dec. nº 13.780/2012, e multa aplicada de 60%, na forma do art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Em complementação à descrição dos fatos, têm-se o destaque de que a Empresa Autuada é atacadista equiparada à indústria (art. 9º, inc. IV, do Decreto Federal nº 7.212/2010), compra insumos e matérias-primas preponderantemente de fora do Estado, credita-se normalmente e remete para industrialização com ICMS suspenso, por conseguinte, recebe o produto final da indústria com destaque de ICMS Normal e ST apenas sobre o valor agregado, conforme previsão legal (art. 280 do RICMS/BA). Entretanto, deixa de recolher o ICMS próprio e o ICMS ST na saída dos produtos. Que é o objeto deste Auto de Infração de nº 281332.0001/20-6 e do Auto de Infração de nº 281332.0003/20-9, respectivamente, decorrente do cumprimento da mesma O.S.: 501066/20, que deu azo à presente ação fiscal.

A agente Fiscal Autuante, ao prestar a informação fiscal às fls. 41/44 dos autos, após descrever a que se refere a autuação, assim se posiciona:

A empresa atacadista de bebidas – *GABRIEL SCHIOCHET* -, Contribuinte Autuado, compra insumos e matérias primas preponderantemente de fora do Estado e se credita normalmente.

Em seguida, diz que remete a matéria prima para industrialização por encomenda e por essa razão é equiparada a indústria, de acordo com o Art. 9º Inciso IV do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI/2010), que destaca.

Aponta então, que a remessa da matéria prima para industrialização é feita com ICMS suspenso, conforme previsto no art. 280, inciso I do RICMS transcrito abaixo. Usa nessa operação o CFOP 5901. (Vide exemplo: Nota Fiscal nº 000.015.456, anexa pg. 34):

**Art. 280.** *É suspensa a incidência do ICMS:*

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Conv. AE 15/74);*

Diz que recebe o produto final da indústria, preponderantemente energéticos (NCM 2106.90.90), com destaque de ICMS Normal e ST apenas sobre o valor agregado ao produto pelo industrial, conforme prevê o art. 280 § 4º, inc. II do RICMS. (Exemplo: Nota Fiscal nº 000.005.437, anexa pg. 36):

*Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:*

(...)

*§ 4º Nas saídas de mercadorias em retorno ao estabelecimento autor da encomenda, o estabelecimento industrializador deverá (Convênio S/Nº, de 15/12/70):*

*I - emitir nota fiscal, que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*a) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que acompanhou as mercadorias recebidas em seu estabelecimento;*

*b) o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias empregadas na industrialização e o valor total cobrado do autor da encomenda;*

*II - efetuar, na nota fiscal referida no inciso I deste parágrafo, o destaque do ICMS sobre o valor total cobrado do autor da encomenda, podendo este aproveitar o crédito, quando admitido.*

Observa que apesar de receber a encomenda da indústria com destaque do imposto apenas sobre o valor agregado pelo industrial ao produto, conforme prevê o dispositivo legal transcrito acima, considera nessa fase encerrada a tributação e dá saída aos produtos sem destaque do imposto. (Exemplo: Nota Fiscal nº 000.014.919, anexa pg. 39).

Dessa forma, diz que o Contribuinte Autuado deixa de recolher o ICMS ST e o ICMS Próprio na saída dos produtos, conforme previsto no art. 8º, inc. II da Lei nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*(...)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

*(...)*

#### *ANEXO I*

#### *MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO*

*(...)*

*2 Bebidas alcoólicas, exceto cervejas e chopes;*

*(...)*

*5 Bebidas energéticas, isotônicas, iogurtes e outras bebidas alimentares à base de leite ou de cacau, néctares e refrescos;*

Consigna que esse procedimento com produtos da substituição tributária, especialmente energéticos, resultou em duas infrações desmembradas pelo SLCT (Sistema de Lançamento de Crédito Tributário), em dois autos de infração, que devem ser julgados em conjunto, por tratar-se de infrações correlatas:

- 1. AI 2813320003/20-9 (Infração – 07.02.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados nesse estado)*
- 2. AI 2813320001/20-6 Objeto da presente informação fiscal (Infração - 02.01.03 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas)*

Em sede de defesa, já no mérito, o sujeito passivo diz que fica parcialmente prejudicada sua análise, visto que a descrição da infração, nos termos em que está posta a legislação, é incompatível com a forma de apuração do imposto, tendo o Auto de Infração sido realizado de forma imprecisa, fato este que implica sua nulidade, consoante determina o art. 18 do RPAF/99.

Acrescenta também o sujeito passivo, objetivando fundamentar a insubsistência do crédito tributário constituído, anexa o Parecer nº 3363/2020, (Doc. 1), especificamente da Indústria que procedeu a industrialização por encomenda, a FERRARI FERREIRA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI, para ratificar o equívoco de interpretação da operação, e também de nulidade do Auto de



## Infração em tela.

Antes de entrar na análise da nulidade arguida pelo defende, este Relator Julgador traz à tona alguns trechos extraídos do Parecer nº 3363/2020 (fl. 23), cuja ementa é o seguinte:

*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Industrialização com fornecimento de insumos pelo autor da encomenda. Procedimentos e tributação. § 4º do art. 280 comb. c/art. 289 do RICMS/12.*

*“Os procedimentos relativos à remessa para industrialização por encomenda, seu retorno e referentes à saída de produtos que, por conta e ordem do autor da encomenda, for efetuada do estabelecimento industrializador diretamente a estabelecimento de contribuinte que os tiver adquirido do encomendante, estão previstos nos arts. 280 a 283 do RICMS/BA. **O retorno dos produtos industrializados por encomenda é tratado no § 4º do art. 280 do RICMS/12**” (Grifo acrescido).*

*“Quanto ao ICMS ST relativo aos produtos acabados, constantes no Anexo I do RICMS/12, itens 3.10; 3.12 e 3.13 (refrigerante de baixa caloria, **energético**, coquetel composto) conforme art. 289 do RICMS/12, está correto o entendimento de que a consulente, na condição de substituto tributário, deverá fazer a retenção do ICMS /ST, ficando desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, de acordo com a regra inserta no art. 290 do RICMS/12” (Grifos acrescidos).*

Agora, manifestando sobre a metodologia aplicada pela Fiscalização para apurar a base de cálculo do imposto lançado no presente PAF, assim destaco:

Vê-se o arquivo Excel correspondente ao demonstrativo de débito da autuação, que é parte integrante do CD/Mídia de fl. 9 dos autos, com a seguinte denominação **“DemonstrativoSaídaMercadoriaTributadaComoNãoTributada”**, composto de 2 (duas) pastas: **“ICMSNormal”** e **“ResumoICMSNormal”**. Essa mercadoria negociada, objeto da autuação, foi toda com **“CFOP 5.405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído”**.

A pasta **“ICMSNormal”** diz respeito às informações analíticas da autuação, que são decorrentes das notas fiscais de saídas internas do produto **“energético”**, emitidas pelo Contribuinte Autuado – **GABRIEL SCHIOCHET** – produzidos sob encomenda pela **FERRARI FERREIRA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI**, composto por: **“data”**, **“nº da nota fiscal”**, **“descrição do produto”**, **“CFOP”**, **“quantidade”**, **“unidade”**, **“valor do item”**, **“base de cálculo do ICMS Normal”**, **“alíquota”** e **“valor do ICMS Normal Calculado”**.

Por sua vez, a pasta **“ResumoICMSNormal”** traz a informação do valor do **“ICMS Normal mensal”** calculado e oriundo da pasta **“ICMSNormal”**, bem como a informação de **“Crédito ICMS Próprio”**, que não se sabe a sua origem, além da informação do **“Valor do ICMS Normal Devido”**, que é o valor lançado na autuação, decorrente da operação aritmética abaixo reproduzido:

<i>VlrIcmsNormal Calculado</i> (A)	<i>Crédito IcmsPróprio ***</i> (B)	<i>Crédito IcmsST ***</i> (C)	<i>VlrIcmsNormal Devido</i> (D=A-B-C)
<b>Nota: CRÉDITO PELA ENTRADA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA</b>			

A pasta **“ICMSNormal”**, que diz respeito às informações analíticas da autuação, relativamente à formação da **“Base de Cálculo do ICMS Normal Calculado”**, e por conseguinte calculado o ICMS Normal devido, que corresponde ao valor do **“ICMS Normal Calculado”** e transferido para a pasta **“ResumoICMSNormal”** correspondente ao valor da **“Coluna A”** do quadro acima reconstituído, é decorrente da seguinte operação aritmética:

<i>CFOP</i>	<i>InfComplemNf</i>	<i>VlItem</i>	<i>VIDesc</i>	<i>BCIcmsNormal</i>	<i>VIUnit</i>	<i>AliqIcms</i>	<i>VlIcmsNormal</i>
		(A)	(B)	(C)	(D)	(E=20 ou 27%)	(F=C x E)

Da análise dos quadros reconstituídos, acima destacados, que dão fundamentação ao **“Demonstrativos de Débito”** da autuação, vê-se de pronto **uma incongruência na formação do Valor do ICMS Normal Devido**, pois na sua formação, a agente Fiscal Autuante diminui Créditos de ICMS ST, onde ao meu sentir, em que pese tratar-se do mesmo imposto, são de natureza diferente, em que não se vê na legislação autorização para assim proceder.

Ademais, não obstante a agente Fiscal Autuante destacar no demonstrativo da pasta **“ResumoICMSNormal”** a seguinte nota: **“CRÉDITO PELA ENTRADA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA”**, **não se vê nos autos demonstrativo ou elemento probante indicando que de fato tais créditos se relacionam às entradas dos produtos industrializados por encomenda**, objeto da autuação, ou seja, não se tem qualquer demonstrativo indicando como a agente Autuante levantou tais valores.

Além de tudo isso, há de se perquirir, como mais acuidade, inclusive acostando provas processuais, se tais operações – *vendas de energéticos industrializados por encomenda tratados no art. 280 § 4º, inc. II, do RICMS/2012 com CFOP 5405* – não estariam de fato não sujeitas à incidência do ICMS nas operações internas subsequentes, como arguido pelo defendente, dado à orientação do Parecer nº 3363/2020, de que o estabelecimento industrializador, na condição de substituto tributário, deve fazer a retenção do ICMS/ST, ficando desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, com as mesmas mercadorias, que é o objeto da autuação, de acordo com a regra inserta no art. 290 do RICM/2012.

Diante dos fatos acima descritos, constata-se que realmente, a análise do mérito fica prejudicada face à incompatibilidade da forma de apuração do imposto com a descrição da infração nos termos em que está posta a legislação. Resta comprovado que a base de cálculo atribuída pela autoridade fiscal se encontra posta de forma insegura, não permitindo se aquilatar, de forma clara, a liquidez do lançamento.

Isto significa que o levantamento fiscal se apresenta com insegurança em relação aos valores indicados em sua base de cálculo, voto então com respaldo no Art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, pela nulidade do presente Auto de Infração e recomendo que o procedimento fiscal seja renovado a salvo das falhas apontadas, caso a Autoridade Fiscal competente entenda que restam valores devidos ao Estado da Bahia, decorrentes das vendas de energéticos efetuadas pelo Contribuinte Autuado - *GABRIEL SCHIOCHET* - e industrializados por encomenda tratados no art. 280 § 4º, inc. II do RICMS/2012, observando-se o prazo decadencial.

Do exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração em tela.

## VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa argumentação dispendida pelo i. Relator, divirjo do seu entendimento quanto à declaração de nulidade da autuação, em razão de ter sido lavrado 02 (dois) autos de infração distintos, um para cobrar o ICMS Normal, e outro para cobrar o ICMS substituição tributária, utilizar metodologia irregular para apurar a base de cálculo e cerceamento do direito de defesa.

Com relação ao argumento de que foi lavrado dois AIs sobre o mesmo período fiscalizado (2019), observo que o lançamento em questão data de 30/03/2020, já na vigência da redação atual do art. 40 do RPAF/BA, dada pelo Dec. 18.558/2018, com efeitos a partir de 18/08/2018, que estabelece:

*Art. 40. O preposto fiscal poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado.*

*Parágrafo único. Sempre que for constatada infração à legislação tributária cuja exigência de crédito tributário seja em valor igual ou superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais) deverá ser lavrado um auto exclusivamente com esta infração, ficando admitida a inclusão de outras, que sejam dela consequentes.*

Portanto, a lavratura de dois Autos de Infrações sobre o mesmo período fiscalizado é procedimento regular e não enseja a nulidade invocada pelo defendente.

Quanto à metodologia aplicada, o lançamento tributário exige o ICMS normal relativo à comercialização de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Na descrição dos fatos foi contextualizado que o sujeito passivo inscrito no cadastro com atividade de comercialização de bebidas em atacado, equipara-se a estabelecimento industrial ao adquirir matérias primas, creditar-se normalmente, remeter para industrialização com ICMS suspenso e receber o produto final da indústria com o destaque de ICMS Normal e ST *“apenas sobre o valor agregado”*, e nas saídas subsequentes considerou a tributação encerrada, deixando de recolher o

ICMS próprio e o ST relativo a vendas dos produtos. Complementou ainda, que o estabelecimento acumula saldos credores e que foi lavrado outro AI exigindo o ICMS ST.

Já os demonstrativos gravados na mídia de fl. 9, indicam o valor de operação de saída, com aplicação da alíquota interna (20% e 27%; 18% ou 25% adicionado 2% do FECEPE), e na planilha resumo foi indicado:

- i) o montante do ICMS Normal calculado;
- ii) deduzido o crédito do ICMS próprio;
- iii) também do ICMS-ST (destacado pelo industrializador).

Pelo exposto, a fiscalização acusou que o estabelecimento autuado praticou operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, o sujeito passivo compreendeu e se defendeu apresentando argumento de que as operações objeto da autuação já se encontravam com fase de tributação encerrada, e que procedeu em conformidade com a resposta de consulta formulada pelo industrializador. Portanto, a descrição da infração e os demonstrativos que lhe dão suporte não impossibilitaram o exercício do contraditório por parte do defendente, cujas questões de mérito serão apreciadas no momento próprio.

Quanto à metodologia aplicada, entendo que faz parte da questão de mérito, para interpretar se o procedimento utilizado pela fiscalização se coaduna com a prescrição contida na legislação do ICMS, motivo pelo qual, na apreciação desta preliminar de nulidade, entendo que não deve ser apreciada, o que será feito quando da apreciação das razões de mérito, que passo a fazê-lo.

No mérito, conforme descrito no relatório, a exigência fiscal acusa o contribuinte de ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

Na defesa apresentada (fls. 14 a 20), o impugnante apresentou uma argumentação extensa arguindo nulidade, por a fiscalização ter equivocadamente exigido ICMS relativo a operações com mercadorias que já tinham encerrado a tributação, cerceando o seu direito de defesa, cuja nulidade foi apreciada acima e rejeitada.

No mérito, de forma sucinta, o impugnante alegou que:

- A) As mercadorias que foram objeto da autuação (exigindo ICMS normal sobre as vendas), decorrem de recebimento de mercadoria que foi industrializada por encomenda a terceiros, no caso a empresa FERRARI FERREIRA INDUSTRIA DE ALIMENTOS EIRELI;
- B) O industrializador (FERRARI), formulou consulta tributária quanto ao procedimento a ser adotado com a industrialização de mercadorias, e no Parecer 3.363/2020, cuja cópia foi juntada à fl. 23, foi respondido que deveria reter o ICMS-ST, encerrando as fases de tributação.

Inicialmente, ressalto que a ação fiscal foi iniciada em **03/02/2020**, conforme documento de fl. 6, e o citado Parecer foi exarado em **13/04/2020** (fl. 23), depois da lavratura do auto de infração em **30/03/2020**.

Na apreciação destes argumentos defensivos, (A) as operações atuadas tinham fase de tributação encerrada e (B) o Parecer orienta que deve reter o ICMS-ST sobre a industrialização de insumos, passo a contextualizar os elementos contidos no processo.

1. PARECER 3.363/2020:

- i) O industrializador (FERRARI – fl. 23) na consulta informa que industrializa ENERGÉTICO – NCM 2106.9090; COQUITEL COMPOSTO – NCM 2208.9000 e REFRIGERANTE – NCM 2202.1000, todos enquadrados na ST (itens 3.10, 3.12 e 3.13 do Anexo 1 do RICMS/BA);
- ii) Exemplifica que recebe do atacadista insumos (extratos) no valor de R\$ 100,00 (CFOP 5.901), e dá retorno simbólico da remessa com o CFOP 5.902 no valor de R\$ 100,00; Cobra industrialização (CFOP 5.124) no valor de R\$ 150,00 (energético), totalizando R\$ 250,00;
- iii) *“E ainda supondo que o produto final acabado esteja sujeito à substituição tributária, o valor*

*da mercadoria acabada seria de R\$ 200,00 (R\$ 150,00 da mercadoria mais R\$ 50,00 de ICMS-ST) ficando a nota fiscal de retorno no valor de R\$ 300,00”.*

- iv) Na resposta da consulta foi indicado os procedimentos de remessa e retorno dos produtos para industrialização, contemplados com suspensão (art. 280 do RICMS/BA), com indicação dos CFOPs e na conclusão, que em se tratando de produto enquadrado no regime de substituição tributária: *“está correto o entendimento de que a consulente, na condição de substituto tributário, deverá fazer a retenção do ICMS-ST, ficando desonerado da tributação nas operações internas subsequentes das mesmas mercadorias”* (art. 290 do RICMS/BA).

2. OPERAÇÕES PRATICADAS. Conforme documentos juntados com a defesa:

- a) A NF 15.546 (fl. 34), emitido pelo estabelecimento autuado, remete matérias primas (ácido cítrico, açúcar, mix, preformas) para industrialização na FERRARI, com o CFOP 5.901, contemplado com suspensão da tributação do ICMS (art. 280, I do RICMS/BA);
- b) A NF 5.437 emitida pela FERRARI (fls. 36 e 37), indica retorno parcial das mercadorias utilizadas na industrialização (CFOP 5.902), sem tributação do ICMS (art. 280 do RICMS/BA), com valor de R\$ 1.796,15 e valor cobrado pela industrialização totalizando R\$ 1.734,00 que foi tributado pelo ICMS Normal (R\$ 346,80), e também pelo ICMS ST (R\$ 395,35). Entretanto, tendo indicado valor do PIS de R\$ 11,27 e Cofins de R\$ 52,02 e ICMS-ST de R\$ 395,35, foi indicado VALOR TOTAL DOS PRODUTOS de R\$ 7.512,14 (?) e VALOR TOTAL DA NOTA de R\$ 7.907,49 (?). conforme resumo abaixo:

Descrição	Valor	CFOP	
Tampas	138,72	5902	Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda
Açúcar cristal	1.657,43	5902	Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda
<b>A) Total de retorno</b>	<b>1.796,15</b>		<b>Sem tributação</b>
Energy Drink	234,00	5124	Industrialização efetuada para outra empresa
Energy Drink	1.500,00	5124	Industrialização efetuada para outra empresa
<b>B) Total/industrialização</b>	<b>1.734,00</b>		<b>Tributado pelo ICMS: Normal e ST</b>

- c) Na NF 5.437 (retorno de industrialização), foram indicados valores do ICMS Normal de R\$ 346,80 e de ICMS-ST no valor de **R\$ 346,80**, que decompondo o cálculo do ICMS, constata-se que foi aplicada a alíquota de 20% (18% + 2% do FECEPE) **sobre o valor da industrialização** que resultou no ICMS normal de R\$ 346,80 e sobre o valor da industrialização **foi adicionado a MVA de 114%** previsto no Anexo I do RICMS/12 (*itens 3.10 e 3.11 – bebidas energéticas*), e sobre a base de cálculo resultante, aplicado a alíquota de 20% e deduzido o ICMS Normal que resultou no ICMS-ST de **R\$ 395,35**, que foi destacado na NF 5.437, conforme abaixo:

CÁLCULO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA			VALORES
<b>Atividade de industrialização</b>			<b>1.734,00</b>
MVA	114%	R\$	1.976,76
BASE DE CÁLCULO/SUSBTITUIÇÃO	(5 + 6)	R\$	3.710,76
ICMS À ALÍQUOTA INTERNA	20%	R\$	742,15
( - ) ICMS PAGO NA ORIGEM (R\$1.734,00 x 20%)	20%	R\$	<b>346,80</b>
ICMS SUBSTITUTO DEVIDO (R\$742,15 – R\$346,80)	(7 - 8)	R\$	<b>395,35</b>

3. CONCLUSÃO

3.1 O lançamento exige ICMS Normal relativo às operações de comercialização de mercadorias que foi industrializada por terceiros, que não foram tributadas pelo ICMS;

3.2 Na defesa apresentada, o impugnante argumentou que:

A) as operações autuadas tinham fase de tributação encerrada e

B) seguiu orientação de Parecer em consulta formulada pelo industrializador que deveria reter o ICMS-ST sobre a industrialização de insumos, e que encerrava a tributação nas operações subsequentes.

Neste contexto, a operação de comercialização do produto acabado sem tributação, por parte do estabelecimento autuado deve ser analisada à luz da legislação do ICMS, pelo conjunto de operações que resultou a comercialização do produto, a saber:

- i) Aquisição das matérias primas por estabelecimento atacadista, que equipara-se a estabelecimento industrial, fazendo uso do crédito fiscal;
- ii) Remessa das matérias primas para industrialização, pelo estabelecimento atacadista, com suspensão do ICMS;
- iii) Retorno do produto acabado, com devolução simbólica das matérias primas (incorporadas ao produto industrializado), contemplada com suspensão do ICMS;
- iv) Cobrança do valor da industrialização, operação tributada pelo ICMS, que na situação presente também foi onerada pelo ICMS-ST, com adição do valor agregado (MVA), apenas sobre o valor da industrialização, ficando de fora o valor das matérias primas;
- v) Venda da mercadoria pelo estabelecimento atacadista, equiparado a industrial, sem tributação pelo ICMS, sob alegação de encerramento das fases de tributação do imposto.

Por tudo quanto exposto, pode se concluir que:

Primeiro: a orientação contida no Parecer 3.363/2020, (fl. 23), em resposta à consulta formulada pelo industrializador (FERRARI) está correta, ou seja, como exemplificado por ele, recebendo matérias primas totalizando R\$ 100,00 (ICMS suspenso) e cobrado pela industrialização o valor de R\$ 150,00, totalizando R\$ 250,00, poderia devolver os R\$ 100,00 sem tributação, tributar normal o valor da industrialização (R\$ 150,00), e sobre o valor das matérias primas e do custo da industrialização (R\$ 250,00), aplicar a MVA (no caso 114%), e sobre a base de cálculo resultante aplicar a alíquota prevista e deduzir o ICMS Normal, fazendo a retenção do ICMS-ST.

Se assim tivesse procedido, as operações subsequentes seriam desoneradas de tributação, em razão da retenção do ICMS-ST englobar o custo das:

- i) matérias primas e
- ii) custo da industrialização, conforme exemplificado na consulta e orientação contida no citado Parecer.

Entretanto, a exemplo da Nota Fiscal 5.437, (fl. 37), o industrializador não procedeu como exemplificou na consulta e confirmado no Parecer 3.363/2020, ou seja, tendo recebido **R\$ 1.796,15** de matérias primas remetidas pelo estabelecimento autuado para industrialização, com suspensão do ICMS, deu retorno simbólico após a industrialização sem tributação, de forma correta (art. 280 do RICMS/BA), porém, diferentemente do que exemplificou na consulta, procedeu a retenção do ICMS-ST aplicando a MVA de 114% sobre o valor cobrado pela industrialização de **R\$ 1.734,00**, sem incluir na base de cálculo do imposto retido, o valor das matérias primas recebidas.

Consequentemente, sobre as operações autuadas de vendas de produtos industrializados por terceiros (energéticos e refrigerantes), como não tributadas (fase de tributação encerrada), pode se concluir que o Erário Público suportou:

- A) o crédito do ICMS relativo às aquisições de matérias primas que foram remetidas e retornadas com suspensão do imposto, que não teve débito na operação de comercialização do produto acabado, ficando acumulado no estabelecimento autuado, e
- B) Teve tributada pelo ICMS-ST apenas o valor da atividade de industrialização, o que configura sonegação pela não tributação do custo das matérias primas, que não integrou a base de

cálculo do ICMS-ST, visto que na operação subsequente que foi objeto da exigência fiscal, não foi tributada.

Segundo: conforme dito pela autuante, o estabelecimento autuado exerce atividade de comercialização de mercadorias em atacado, e ao remeter matérias primas para ser industrializada em estabelecimento de terceiros, equipara-se a estabelecimento industrial nos termos do art. 9º, IV do Dec. 7.212/2010 (Regulamento do IPI), que estabelece:

*Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.*

E tendo recebido as mercadorias industrializadas que são enquadradas no regime de substituição tributária, com tributação do ICMS apenas sobre o valor agregado pelo industrial às matérias primas que resultou no produto acabado, não pode ser considerada encerrada a tributação dos produtos que deu saída sem destaque do imposto, a exemplo da Nota Fiscal nº 014.919, (fl. 39), de BEB BAIXA CALORIA e ENERGY DRINK.

Como os produtos comercializados se submetem ao regime de substituição tributária, o estabelecimento autuado deveria proceder em conformidade com o disposto no art. 8º, II da Lei nº 7.014/1996:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*(...)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no anexo I desta lei, **exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;** (grifo nosso).*

*(...)*

#### *ANEXO I*

##### *MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO*

*(...)*

*2 Bebidas alcoólicas, exceto cervejas e chopes;*

*(...)*

*5 Bebidas energéticas, isotônicas, iogurtes e outras bebidas alimentares à base de leite ou de cacau, néctares e refrescos;*

Portanto, tendo o contribuinte alienado as mercadorias considerando “tê-las recebido já com o imposto antecipado”, (inciso II do art. 8º), e conforme anteriormente apreciado, de fato, só teve retido o ICMS-ST sobre o custo da industrialização, deveria proceder em conformidade com o disposto no art. 291 do RICMS/2012 que estabelece:

*Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá **utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido**, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria (grifo nosso).*

Este foi o procedimento adotado pela fiscalização, conforme demonstrativo gravado na mídia de fl. 31, no qual:

- a) Aplicou a alíquota interna sobre os produtos comercializados, que foi industrializado por terceiros, e
- b) deduziu o ICMS próprio e do ICMS-ST destacado na nota fiscal emitida pelo industrializador (apenas sobre o valor cobrado pela industrialização), conforme quadro resumo elaborado pela autuante:

DEMONSTRATIVO SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA - 2019				
	VLR ICMS NORMAL CALCULADO	CRÉDITO ICMS PRÓPRIO ***	CRÉDITO ICMS SUBST. TRIBUT. ***	VLR ICMS NORMAL DEVIDO
<b>JANEIRO</b>	172.784,81	17.938,22	16.149,72	138.696,87
<b>FEVEREIRO</b>	143.805,16	18.111,40	13.148,54	112.545,22
<b>MARÇO</b>	122.054,98	21.047,89	15.832,60	85.174,49
<b>ABRIL</b>	119.926,25	19.115,77	12.361,29	88.449,19
<b>MAIO</b>	110.455,85	14.793,15	10.151,14	85.511,56
<b>JUNHO</b>	116.514,24	13.325,55	11.205,85	91.982,84
<b>JULHO</b>	73.283,50	15.911,88	15.645,72	41.725,90
<b>AGOSTO</b>	75.798,40	7.469,45	6.025,53	62.303,42
<b>SETEMBRO</b>	116.744,59	7.540,80	5.698,87	103.504,92
<b>OUTUBRO</b>	115.532,42	18.788,32	17.373,17	79.370,93
<b>NOEMBRO</b>	130.667,61	3.743,58	2.183,79	124.740,24
<b>DEZEMBRO</b>	161.719,60	13.257,68	13.189,44	135.272,48
<b>TOTAIS</b>	<b>1.459.287,41</b>	<b>171.043,69</b>	<b>138.965,66</b>	<b>1.149.278,06</b>
*** CRÉDITO PELA ENTRADA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA				

Por tudo que foi exposto, concluo que está correto o procedimento fiscal de considerar tributável as operações de saídas de mercadorias de estabelecimento atacadista equiparada à indústria (art. 9º, inc. IV do Dec. 7.212/2010), que teve retenção do ICMS-ST apenas sobre o valor da industrialização realizada por terceiros, tendo assegurado o direito de utilização dos créditos fiscais relativos à tributação normal procedida pelo industrializador e do ICMS-ST destacado nos documentos fiscais emitidos pelo industrializador, como previsto no art. 291 do RICMS/BA.

Do exposto, voto pela Procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **281332.0001/20-6**, lavrado contra **GABRIEL SCHIOCHET**.

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

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR / VOTO VENCEDOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR/VOTO VENCIDO