

**A. I. N°** - 110526.0068/04-0  
**AUTUADO** - ATACADÃO DISTRIBUIDORA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA  
**AUTUANTE** - ANTONIO ARAÚJO AGUIAR  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/METRO  
**INTERNET** - 08/09/05

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0293-03/05**

**EMENTA:** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que se trata de aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e foi recolhido o ICMS da diferença de alíquota no prazo correto. Infração não caracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 04/03/05 no trânsito de mercadorias, para exigir o ICMS no valor de R\$5.754,76 acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de antecipação do imposto, previsto em convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente na qualidade de sujeito passivo por substituição e sem recolhimento do ICMS na primeira repartição fazendária do percurso da mercadoria. Consta, na descrição dos fatos, que o autuado adquiriu as mercadorias descritas nas notas fiscais n° 494142 e 494135 e efetuou o recolhimento do ICMS por antecipação a menor relativamente a entrada das mesmas, conforme Termo de Apreensão e Ocorrências de n° 210943.003/05-7 acostados aos autos (fls. 6 e 7).

O autuado apresenta defesa (fls. 17 a 26) e esclarece que a ação fiscal teve como origem o Auto de Infração n° 110526.0068/04-0, que foi declarado nulo pela 3ª JJF mediante Acórdão n° 0474-03/04, por ilegitimidade passiva, do remetente das mercadorias, na qualidade de contribuinte substituto, o que motivou a instauração de um novo procedimento fiscal.

Argumenta que o Auto de Infração ora lavrado é improcedente, tendo em vista que o contribuinte substituto foi declarado parte ilegítima e o imposto foi recolhido em 18/08/04, pelo estabelecimento autuado (substituído), antes do prazo legal que seria 25/09/04, por ser contribuinte credenciado nos termos do art. 125, § 7º do RICMS/BA e que sobre a base de cálculo de mercadorias destinadas a uso e consumo não incide M.V.A.

Esclarece que é uma estabelecimento filial, tem como atividade o comércio varejista de produtos alimentícios e que a operação objeto deste lançamento foi a transferência de material de uso e consumo para a sua filial em construção no município de Lauro de Freitas – Bahia e, portanto, não haverá venda subsequente, como afirma o autuante, capaz de ensejar a aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA), somente admitida legalmente nas operações com mercadorias para revenda.

Ressalta que cumpriu a sua obrigação, ao recolher a diferença de alíquotas em relação às mercadorias constantes nas aludidas notas fiscais, no valor de R\$8.602,60, conforme o DAE juntado à fl. 27.

Afirma que o recolhimento do ICMS da diferença de alíquota cabe ao destinatário, conforme disposto na legislação interna e o disposto no Convênio ICMS 74/94 e Protocolo 17/85, que demanda a exigência da substituição tributária por retenção para a indústria ou importador e não para o contribuinte varejista.

Diz que o autuante, "quando instaurou este novo procedimento fiscal já reconheceu o recolhimento do imposto devido no importe de R\$8.602,60 (R\$14.624,42 - 6.021,82), portanto, o presente lançamento fiscal no histórico de R\$9.207,61, se refere exclusivamente a MVA e a multa de 60% sobre a base de cálculo do imposto, consequentemente sem qualquer previsão legal, pois, como dito se trata de mercadorias para uso e consumo e nenhuma infração cometeu o estabelecimento destinatário já que recolheu o imposto por antecipação dentro do mês de entrada das mercadorias em seu estabelecimento".

Impugna também a inclusão da MVA de 40% e 35%, pois entende que o correto seria manter os valores das mercadorias constantes nos documentos fiscais, resultando na diferença de alíquotas de 10%.

Quanto à multa de 60%, alega que é descabida, já que não houve descumprimento de obrigação tributária, tendo em vista que recolheu o imposto no prazo devido. Alega que o Convênio ICMS nº 74/94 e o Protocolo ICMS nº 17/95 "atribuem a responsabilidade pela retenção e recolhimento da diferença de alíquota apenas para o industrial e importador", e, que não consta nos referidos diplomas legais qualquer previsão de aplicação de MVA sobre a base de cálculo de mercadorias destinadas a uso e consumo.

Advoga a tese de que caberia apenas uma multa por descumprimento de obrigação acessória, pois "quando o contribuinte substituto deixa de reter e recolher o imposto, o contribuinte substituído responde subsidiariamente pela antecipação, e, foi isso que ocorreu, o destinatário ao receber o documento fiscal fruto da operação, recolheu o valor do tributo referente a diferença de alíquota antes do prazo legal". Transcreve os artigos 8º, § 5º, e 9º, da Lei nº 7.014/96 e o artigo 125, do Código Tributário Nacional.

Por fim, diz que os documentos juntados aos autos comprovam o pagamento do imposto da operação e pede a improcedência do Auto de Infração. Na hipótese de procedência do lançamento, requer a exclusão da MVA da base de cálculo do imposto, a exclusão da multa de 60%, considerando que o imposto devido já foi recolhido.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 43 e 44), relata que inicialmente o imposto da operação de transferência interestadual de mercadorias enquadradas na substituição tributária sem a observância dos preceitos legais contidos no RICMS/97, no Convênio ICMS nº 74/94 e no Protocolo ICMS nº 17/85 foi exigido do remetente conforme Auto de Infração nº 110526.0068/04-0.

Diz que, por se tratar de mercadoria não destinada a comercialização, não deveria ser imposta a MVA na base de cálculo, porém o Acórdão JF 0474/03-04 que anulou o procedimento fiscal, recomendou a renovação do ato contra o estabelecimento destinatário das mercadorias, com a aplicação das MVAs previstas nos acordos interestaduais.

Esclarece que o autuado já havia recolhido o ICMS de R\$8.602,20 a título de complementação de alíquota, e que não deveria ter sido exigida a retenção do imposto relativo a MVA por se tratar de mercadorias destinado à utilização na construção do estabelecimento destinatário. Reconhece que o imposto decorrente da obrigação principal já foi recolhido "pelo estabelecimento ao qual a legislação atribui responsabilidade suplementar de cumprir a obrigação principal".

Diz que desde o início não foi observado o disposto no Convênio ICMS 81/93, sobretudo a cláusula segunda, "que determinam a retenção do ICMS por qualquer contribuinte que realizar operação interestadual com mercadorias incluídas no regime de substituição tributária decorrente de acordo interestadual mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente".

Afirma que em relação às mercadorias transferidas o imposto da diferença de alíquota deve ser retido pelo remetente, cujo fato gerador é a "entrada da mercadoria no estabelecimento

destinatário para fins de uso ou consumo (Convênio 74/94, cláusula primeira e Prot. 17/85, cláusula primeira)".

Alega que as regras contidas nos acordos específicos (Prot. 17/85 e Convênio 74/94) deve ser aplicada aos estabelecimentos industriais e importadores no casos da primeira operação e nas operações subsequentes. Entende que deve ser aplicada as regras previstas no Convênio ICMS 81/93, cláusula terceira nas operações interestaduais, relativas a mercadorias já alcançadas por substituição tributária, por contribuintes não importadores ou industrializadores.

Aduz que no seu entendimento a decisão do acórdão JJF nº 0474-03/04 ao invés de determinar a renovação do procedimento contra o destinatário, "deveria ter expurgado as margens de valor adicionados que foram indevidamente, incluídas na cobrança inicial".

Diz que tendo sido renovado o procedimento contra parte ilegítima e considerando que a obrigação principal já foi cumprida pelo estabelecimento destinatário, deve o processo ser arquivado e repensado a renovação da imposição de multa ao estabelecimento remetente pela falta de retenção tempestiva do imposto.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado contra estabelecimento filial em construção localizado na cidade de Lauro de Freitas - Bahia, em razão da transferência de reatores, tintas e vernizes por estabelecimento matriz situado no Estado de São Paulo.

Ressalto que se trata de renovação de procedimento fiscal, tendo em vista que o Auto de Infração de nº 110526.0068/04-0 lavrado contra o estabelecimento remetente foi julgado nulo, conforme Acórdão JJF 0474-03/04.

O Convênio ICMS nº 74/94, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com tintas, vernizes e outras mercadorias da indústria química, estabelece o seguinte:

***“Cláusula primeira.** Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio **fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador**, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas, **ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.** (grifos não originais)”*

Por sua vez, o Protocolo ICMS nº 17/85, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com lâmpadas elétricas, do qual os Estados da Bahia e São Paulo são signatários, prevê o seguinte:

***“Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com lâmpada elétrica e eletrônica, classificada nas posições 8539 e 8540, reator e “starter”, classificados nas posições 8504.10.00 e 8536.50.90, respectivamente, todos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado - NBM/SH -, realizadas entre contribuintes situados nos Estados signatários deste protocolo, **fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador**, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às saídas*

*subseqüentes, bem como à **entrada destinada a uso ou consumo** do estabelecimento destinatário, exceto em relação às operações que destinem o produto ao Estado de São Paulo.” (grifos não originais)*

**Cláusula segunda** *No caso de operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com mercadoria a que se refere este Protocolo, a substituição tributária caberá ao remetente, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente. (grifos não originais)*

*§ 1º Na hipótese desta cláusula, o distribuidor, o depósito ou o estabelecimento atacadista emitirá nota fiscal para efeito de ressarcimento, junto ao estabelecimento que tenha efetuado a primeira retenção, do valor do imposto retido em favor do Estado de destino, acompanhada de cópia do respectivo documento de arrecadação.”*

Assim, da análise da legislação, constato que, tanto as regras contidas no Convênio ICMS 74/94 como no Protocolo 17/85, atribuem ao industrial ou importador a condição de sujeito passivo da relação tributária, que realizem a primeira operação, bem como a operação interestadual realizada por distribuidor, depósito ou estabelecimento atacadista com mercadoria a que se refere este Protocolo 17/85 (Cláusula segunda), em que a substituição tributária caberá ao remetente.

Verifico que o remetente está inscrito na condição de comércio varejista – hipermercado, conforme a informação do SINTEGRA, da Receita Federal, assim como o destinatário também está inscrito com a atividade de “COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL COM PREDOMINÂNCIA EM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - ÁREA DE VENDA SUPERIOR A 5000 METROS QUADRADOS – HIPERMERCADOS”.

Logo, na situação em análise, não sendo o estabelecimento remetente industrial fabricante, importador ou distribuidor, depósito ou atacadista, contribuinte a quem o Convênio e Protocolo, acima transcritos, atribuem a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, entendo que o remetente não é sujeito passivo desta operação.

Tendo as mercadorias sido transferidas de estabelecimento varejista para uso ou consumo do estabelecimento destinatário, não concordo com o posicionamento do autuante, que deveria ser aplicado o disposto na Cláusula segunda do Convênio ICMS 81/93, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com mercadorias reguladas por convênios e protocolos, que prevê o seguinte:

*“Cláusula segunda. Nas operações interestaduais realizadas por contribuinte com as mercadorias a que se referem os correspondentes Convênios ou Protocolos, a ele fica atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de sujeito passivo por substituição, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.”*

Esta regra é a mesma que a contida no artigo 373, do RICMS/97 que define o “remetente” como responsável pela retenção e recolhimento do imposto, pelo regime de substituição tributária, nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo. Entendo que deve ser interpretado como "contribuintes" os sujeitos passivos definidos nos respectivos convênios e protocolos firmados entre as unidades federativas, uma vez que se trata de um dispositivo inserido de forma genérica na legislação tributária estadual.

Inobstante a decisão anterior desta 3ª JF, que deliberou pela instauração de um novo procedimento fiscal para exigência do imposto do destinatário, observo que ocorreu uma evolução daquele entendimento, chegando-se a conclusão de que no caso em exame, se trata de transferência de mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento destinatário.

Por tudo quanto foi exposto, entendo que em se tratando de transferência interestadual de mercadorias destinadas para uso ou consumo, o estabelecimento destinatário é o sujeito passivo da obrigação tributária pelo pagamento do ICMS da diferença de alíquota, conforme disposto no art. 5º e base de cálculo prevista no art. 69 tudo do RICMS/BA, não cabendo qualquer margem de valor adicionado sobre a base de cálculo original.

Tendo o imposto sido recolhido no prazo devido, conforme comprovante de pagamento juntado à fl. 27, não resta qualquer valor devido.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110526.0068/04-0**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIDORA, COMÉRCIO E INDÚSTRIA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de agosto de 2005.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

MARIA DO SOCORRO FONSECA DE AGUIAR - JULGADORA