

**A. I. N°** - 097570.0001/07-6  
**AUTUADO** - I DA S RIBEIRO COMERCIAL  
**AUTUANTE** - ANTONIO CAIRO LISBOA  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 13. 09. 2007

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO N° 0278-01/07

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento a título de antecipação parcial do ICMS, até o dia 25 do mês subsequente a entrada neste Estado, pelo contribuinte credenciado que adquirir para comercialização mercadorias não enquadradas na substituição tributária, em valor correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual. A comprovação de que a autuação diz respeito à mercadoria beneficiada pela redução da base de cálculo do imposto, prevista no artigo 87, XXI, do RICMS/BA, afasta a exigência do ICMS antecipação parcial, por não haver diferença a recolher. Infração insubsistente. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento do imposto relativo às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos casos de não haver acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabendo ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Comprovado nos autos o pagamento de parte do débito exigido. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/01/2007, exige ICMS no valor de R\$ 8.198,83, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

1. deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, nos meses de janeiro, fevereiro, maio e junho de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.688,07, acrescido da multa de 60%;
2. deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88 [ artigo 353, II, do RICMS/BA], nos meses de janeiro a maio, julho a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.510,76, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 35 a 47, ressaltando, inicialmente, que na mesma ação fiscal e nas datas de 17/11, 20/11 e 23/11/2006, a autuante lavrou outros seis Autos de Infração: 019803.0125/06-2, 019803.0127/06-5, 019803.0131/06-2, 019803.0132/06-9, 019803.0135/06-8 e 019803.0128/06-1, todos relativos à mesma exigência contra o autuado e períodos de apuração do mesmo exercício fiscalizado, o que contraria as orientações contidas nos artigos 38 a 40 do RPAF/99.

Argúi a nulidade do lançamento, invocando e transcrevendo o art. 18, incisos I, II e IV, do RPAF/99, que versam, respectivamente, sobre a nulidade dos atos praticados por órgão ou servidor incompetente; nos quais haja preterição do direito de defesa; e que não contenham elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator e se configure a ilegitimidade passiva.

Prosseguindo, evoca e transcreve textos doutrinários, de autoria de José Eduardo Soares de Melo, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Celso Antonio Bandeira de Mello, Aurélio Seixas, Guilherme de Ulhôa Canto, Souto Maior Borges, A. R. Sampaio Dória e Luís Eduardo Schoueri, que falam sobre a subsunção do fato impositivo à imagem normativa; sobre a figura da presunção legal no processo lógico; sobre a possibilidade de contestação da imputação por parte do sujeito passivo; a respeito da divergência entre a legalidade aplicada à administração e aos administrados; sobre a preponderância do princípio da legalidade objetiva; sobre a impossibilidade da Fazenda Pública variar o critério jurídico na valorização do fato gerador; sobre a impossibilidade de revisão do lançamento, pela superveniência de outros critérios jurídicos; e, por fim, a respeito da necessidade do fisco comprovar a ocorrência do fato gerador.

Reporta-se aos artigos 38 e 40 do RPAF/99, transcrevendo este último, para afirmar que o autuante inovou no processo, contrariando a legislação que regula a matéria, quando lavrou sete Autos de Infração ao concluir uma única ação em seu estabelecimento. Argüiu que o fato de não haver no processo nenhuma justificativa circunstanciada ou autorização, para a emissão de uma série de Autos de Infração da mesma natureza, comprova que o servidor agiu à revelia da norma disciplinar.

Acrescenta que o procedimento apresentou outros requisitos de nulidade: a inclusão na exigência de documentos que caracterizam a ilegitimidade passiva, por se tratar de mercadorias incluídas no regime de substituição, cuja responsabilidade é dos remetentes, havendo o destaque correto do imposto nas Notas Fiscais; inclusão de quatro Notas Fiscais arroladas no Demonstrativo de Cálculo de ICMS devido por antecipação parcial, que desconhece; inexistência nos autos de qualquer comprovação do recebimento das mercadorias; preterição do direito a ampla defesa subjugado a meras presunções infundadas. Acusa, ainda, a existência de excesso de exação, pela omissão de informações cruciais no processo: em relação à infração 01, pela omissão do fato das Notas Fiscais arroladas na autuação não se encontrarem registradas na escrita fiscal por nunca terem sido recebidas; relativamente à infração 02, pela omissão de valores do imposto retido e destacado pelos remetentes, bem como dos recolhimentos efetuados através de GNRE.

Sustenta restar caracterizado o excesso de exação, por ocorrência do “bis in idem” e que a análise dos critérios ou ausência deles inquinam de nulidade o Auto de Infração.

Atacando o mérito da infração 01, alega que não teve prazo suficiente para investigar junto aos remetentes a origem das Notas Fiscais arroladas na autuação, e que o autuante apenas presume que as aquisições são suas, sem nenhuma comprovação. Sustenta que não recebeu nenhuma das mercadorias discriminadas nos documentos fiscais referidos. Requer a improcedência total deste item da autuação.

Quanto à infração 02, afirma que o imposto exigido referente às Notas Fiscais nºs 799515, 967530, 298525, 067131, 30612, 97771, 313134, 082205, 872255, 324053, 097426, 329689, 332789, 101318, consta a

comprovação de retenção e destaque do ICMS nos referidos documentos fiscais e que o recolhimento também está comprovado com as cópias das GNRE acostadas aos autos.

No que concerne à Nota Fiscal nº 872255, diz que o valor correto do ICMS substituição tributária é de R\$ 61,55 e não de R\$ 127,06, conforme indicado erroneamente pelo autuante, que incluiu indevidamente na apuração da base de cálculo os valores relativos a macarrão instantâneo que não está na substituição tributária. Quanto às Notas Fiscais nºs 1713; 1721 e 6968, que se referem à aquisição de biscoitos, assevera que os valores do ICMS substituição tributária de R\$ 436,32; R\$ 436,62 e R\$ 872,64, muito embora não tivessem sido destacados nos referidos documentos fiscais foram regularmente recolhidos através de GNRE, conforme comprovante obtido no site da própria SEFAZ/BA, cuja cópia foi anexada aos autos. Acrescenta que, o mesmo documento comprova os demais recolhimentos efetuados pelos remetentes, relativos aos valores do ICMS substituição tributária destacados e retidos. Requer a total improcedência deste item da autuação.

Conclui pedindo a realização de perícia, de acordo com o art. 145, § único, do RPAF/99, indicando como assistente técnica, a contadora Sra. Gilmara dos Santos Silva, que poderá ser encontrada em seu estabelecimento. Formulou questões para serem esclarecidas na perícia.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração, ou, no mérito, a sua total improcedência.

O Auditor Fiscal designado para prestar a informação fiscal, às fls. 58 a 62, aduz que por ser a defesa longa, sobretudo no que se refere aos motivos de nulidade, se concentraria naquilo que ela tem de essencial, que é em relação à verdade material. A firma que a avaliação do autuado da má elaboração do Auto de Infração, não indica que o servidor seja incompetente, pois a competência é do cargo de Auditor Fiscal, legalmente habilitado. Assevera que o direito a ampla defesa foi assegurado, estando o infrator e a infração definidos com segurança. Quanto à ilegitimidade passiva esclarece que diz respeito à infração 01, sendo a alegação do autuado de não haver recebido as mercadorias. Acrescenta que todas as Notas Fiscais se referem a leite em pó, o que descaracteriza a cobrança do ICMS antecipação parcial, conforme artigo 87, XXI, do RICMS/BA, por haver uma redução da base de cálculo de forma que a carga tributária fique em 7%, neste caso não há o que antecipar, motivo pelo qual não deveria ter sido reclamado imposto sobre esses documentos fiscais.

Reportando-se à infração 02, realiza revisão fiscal da qual resulta a consideração do valor do imposto de R\$ 258,28, referente às Notas Fiscais nºs 87.255, 820.005, 101.138 e 67.131, cujos recolhimentos foram efetuados pelos remetentes, conforme comprovam as cópias das GNRES, acostadas aos autos às fls. 50 a 53.

Quanto às demais GNRES juntadas aos autos às fls. 54 e 55, afirma que se referem ao pagamento de Notas Fiscais reclamadas neste item da autuação, mas, também, à diversas Notas Fiscais de outros contribuintes. Registra que o remetente não apura o imposto corretamente, haja vista que somente na Nota Fiscal n 967.530 (fl. 54) o ICMS a recolher é de R\$ 347,88, enquanto o valor total recolhido relativo à todas Notas Fiscais discriminadas na referida guia de recolhimento é de R\$ 308,91. Cita ainda a GNRE à fl. 55, onde se verifica a discriminação de 15 Notas Fiscais, destinadas a diversos contribuintes neste Estado, constando como valor recolhido R\$ 458,50, enquanto só na Nota Fiscal nº 30.612 o valor a recolher é de R\$ 306,13.

Esclarece que o imposto devido neste item da autuação, já deduzido o valor recolhido de R\$ 258,28, é de R\$ 5.186,96, conforme planilhas que anexa às fls. 63/64.

Finaliza opinando pela manutenção parcial do Auto de Infração.

Intimado o contribuinte para conhecer o resultado da informação fiscal e se manifestar, querendo, este às fls. 70/74, reitera os termos da peça defensiva inicial e pede pela improcedência total do Auto de Infração.

**VOTO**

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento das seguintes irregularidades:

- falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação destinadas à comercialização;
- falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no artigo 353, II, do RICMS/BA.

Inicialmente, no que concerne à realização de perícia para comprovação das razões defensivas, inclusive, para responder aos quesitos apresentados na peça de defesa, não vislumbro nenhuma necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para formação do meu convencimento sobre a solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame. As questões suscitadas pelo autuado encontram respostas nos documentos acostados aos autos, inclusive, na própria documentação do contribuinte e na legislação do ICMS. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, que dispõe:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*(...)*

*II - de perícia fiscal, quando:*

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;*
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;”*

Verifico que o sujeito passivo suscitou preliminares de nulidade, por ser o ato praticado por servidor incompetente; por existência de preterição do direito de defesa; em razão de não conter elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator; e pela ilegitimidade passiva.

Constato que o lançamento de ofício foi realizado com total observância dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, estando de acordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração e o infrator, não cabendo se falar em preterição do direito de defesa. Não cabe também a arguição de ter sido o ato praticado por servidor incompetente, haja vista que o autuante é Auditor Fiscal legalmente habilitado, para constituição do crédito tributário. Também não procede a arguição de ilegitimidade passiva, pois, no presente caso, o sujeito passivo da relação tributária com o Estado da Bahia, é o autuado, por não haver norma pactual que atribua ao remetente a responsabilidade pela retenção do imposto.

No que concerne à alegação defensiva de terem sido lavrados na mesma ação fiscal e nas datas de 17/11, 20/11 e 23/11/2006, pelo autuante outros seis Autos de Infração, de nºs 019803.0125/06-2, 019803.0127/06-5, 019803.0131/06-2, 019803.0132/06-9, 019803.0135/06-8 e 019803.0128/06-1, todos relativos à mesma exigência contra o autuado e períodos de apuração do mesmo exercício fiscalizado, o que contraria as orientações contidas nos artigos 38 a 40 do RPAF/99, observo que não existe nenhuma relação entre os referidos Autos de Infração e o Auto de Infração em exame.

Na realidade, os Autos de Infração mencionados pelo contribuinte foram lavrados por outro Auditor Fiscal, e no trânsito de mercadorias, sendo julgados nulos, pela existência de vícios insanáveis e por não atender ao devido processo legal, não sendo o caso do Auto de Infração em exame.

No mérito, relativamente à infração 01, cumpre esclarecer que o regime de antecipação parcial é aplicável às aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização tributáveis

normalmente, conforme dispõe o art. 12-A da Lei 7.014/97, inserido pela Lei 8.967/03, e encontra-se regulamentada no artigo 352-A, do RICMS/BA, abaixo transcrito:

*“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, exceto nas aquisições de álcool de que trata o art. 515-D.*

*§ 2º Quando a base de cálculo do imposto relativo à operação subsequente for reduzida, aquela do imposto antecipado será igualmente contemplada com a referida redução, observada a obrigatoriedade de estorno proporcional dos créditos fiscais;”.*

Conforme se vê acima, na apuração do imposto relativo à antecipação parcial existindo redução da base de cálculo na saída subsequente, o imposto antecipado também será igualmente reduzido. Ora, como a mercadoria acobertada pelas Notas Fiscais arroladas neste item da autuação é “leite em pó”, que goza de redução da base de cálculo nas operações internas, conforme previsão contida no artigo 87, inciso XXI, do RICMS/97, sendo tal redução de 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento), não há efetivamente imposto a antecipar. Assim, este item da autuação é totalmente insubsistente.

Quanto à infração 02, que cuida da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, assim dispõe o artigo 353, II, do RICMS/BA:

*“ Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos 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:*

*(...)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

*(...)*

*11 - trigo em grãos e farinha de trigo e seus derivados:*

*11.1 - trigo em grãos - NCM 1001;*

*11.2 - farinha de trigo - NCM 1101.00.10 e 1101.00.20;*

*11.3 - mistura de farinha de trigo - NCM 1901.20.00 (não se inclui neste sub-item mistura para bolo);*

*11.4 - preparações à base de farinha de trigo a seguir especificadas:*

*11.4.1 - macarrão, talharim, espaguete, massas para sopas e lasanha, e outras preparações similares não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo - NCM 1902.1;*

11.4.2 - *pães, inclusive pães de especiarias, biscoitos, bolachas, bolos, waffles, wafers e similares (NCM 1905) e torradas em fatias ou raladas (NCM 1905.40);*”.

Nos casos de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar.

A análise das Notas Fiscais arroladas na autuação permite identificar claramente que as mercadorias nelas discriminadas são massas e biscoitos derivados de farinha de trigo, portanto, mercadorias que estão no regime de substituição tributária interna, sendo a responsabilidade pela antecipação do adquirente e não do remetente, como pretende o autuado, haja vista a inexistência de norma pactual que obrigue o fornecedor a fazer a retenção e recolhimento do imposto para o Estado de destino da mercadoria.

Contudo, confrontando os valores do ICMS exigido referente às Notas Fiscais arroladas na autuação, constantes no “Demonstrativo de Cálculo de ICMS devido por Antecipação não Recolhido – Exercício de 2005” (fls. 07/08), com os valores do “Extrato dos Pagamentos Realizados – Histórico dos DAEs e/ou GNREs (fls.48/49), constato total correspondência de valores entre às Notas Fiscais nºs 298525, 067131,313134, 082005, 1713, 1721, 324053, 097426, 329689, 6968, 332789 e 101318, permitindo-me concluir que tais valores devem ser considerados e deduzidos da exigência.

Quanto às Notas Fiscais nºs 799.516, 967.530, 030.612 e 097.771, não existe nenhuma correspondência de valores na forma acima identificada, valendo consignar que, mesmo havendo a indicação nas GNRES (fls. 54/55) das Notas Fiscais nºs 967.530 e 030.612, os valores recolhidos não têm nenhuma relação com o ICMS devido, além de não constar a razão social do autuado, mas de ProRibeiro Adm. Org. Com. Ltda.

Assim sendo, a exigência deste item da autuação deve prevalecer apenas com relação às Notas Fiscais abaixo discriminadas:

Nota Fiscal	-	Ocorrência	-	ICMS devido(R\$)
799.516	-	01/05	-	222,20
967.530	-	02/05	-	277,75
030.612	-	03/05	-	244,42
097.771	-	04/05	-	<u>222,20</u>
TOTAL.....			-	966,57

Diante do exposto, o item 01 da autuação é insubsistente e o item 02 parcialmente subsistente, no valor de R\$ 966,57.

Voto pela procedência em parte do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **097570.0001/07-6**, lavrado contra **I DA S RIBEIRO COMERCIAL**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 966,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR