

AI. N° - 086974.0003/08-7  
AUTUADO - LINUS MODA LTDA.  
AUTUANTE - DURVAL GALEÃO DOS SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 04.08.08

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0205-04/08**

**EMENTA: ICMS.** 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Comprovado que a operação de aquisição de material de embalagem representada por caixas, sacolas, bolsas não são identificadas como mercadorias para fins de comercialização. Infração descaracterizada. 2. SIMBAHIA. a) EMPRESA DE PEQUENO PORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. Infração reconhecida, efetuado o recolhimento. b) MICROEMPRESA. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS. Infração reconhecida, efetuado o recolhimento. c) EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS Infração reconhecida, efetuado recolhimento. 3. ENTRADAS DE MERCADORIAS. PAGAMENTOS NÃO REGISTRADOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que parte das notas fiscais foram regularmente devolvidas. Infração parcialmente procedente. Rejeitado o pedido de diligência suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 25/03/08, exige ICMS no valor de R\$ 2.768,91, acrescido da multas em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP), referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado - R\$ 1.392,27, multa de 50%.
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP), referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado - R\$ 64,64, multa de 50%.
3. Recolheu a menor o ICMS na condição de Microempresa enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SIMBAHIA, quando se encontrava na faixa de micro 08 e recolheu como micro 07) - R\$ 90,00, multa de 50%.
4. Recolheu a menor o ICMS na condição de Empresa de Pequeno porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SIMBAHIA) - R\$ 257,17, multa de 50%.

5. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de pagamento não registrado – R\$ 964,83, multa de 70%.

O autuado, em sua impugnação às fls. 46/53, inicialmente esclarece que exerce atividade econômica de comércio varejista de confecções em tecidos e calçados e, nessa condição, está obrigado a recolher ICMS antecipação parcial quando da entrada interestadual de mercadoria para comercialização.

Informa que foi fiscalizado no período de 2003 a 2006, pretendendo o fisco exigir supostos débitos de ICMS e multas por descumprimento de obrigação acessória. Das cinco infrações apontadas, reconhece o cometimento das infrações 02, 03 e 04, efetuando o respectivo pagamento. Entende que não merece prosperar as infrações 01 e 05.

Com relação à infração 01, a exigência de ICMS antecipação parcial na aquisição de itens como sacola com alça, caixas, bolsa não merece prosperar, tendo em vista não sejam tais objetos comercializados, mas, fornecidos aos clientes para transporte das mercadorias adquiridas. Diz que também não podem entrar no conceito de embalagens, porque, para fins tributários, embalagens são produtos que alteram a apresentação das mercadorias, protejam ou lhe assegurem a resistência, salvo é claro quando a embalagem se destine apenas ao transporte da mercadoria, o que, justamente, ocorre no caso da impugnante. Isto é o que consta nos artigos 4º, 5º e 6º do RIPI (regulamento do IPI), Decreto 4.544/02, não podendo o fisco estadual adotar conceito diverso.

Cita e transcreve o RESP 279.024/SP STJ DJU de 13.08.2001, que define as sacolas plásticas cedidas à clientela como material de uso do estabelecimento. Sendo de uso e consumo, conforme art. 5º RICMS BA estaria obrigado ao recolhimento de diferença de alíquota. No entanto, na condição de empresa de pequeno porte, conforme inteligência do art. 7º do RICMS BA, que também transcreve, fica dispensada de tal recolhimento.

Repete que as sacolas plásticas cedidas à clientela se amoldam ao conceito de materiais de uso e consumo do RICMS atual e que são, as sacolas, meros itens de conveniência, evidenciando sua não essencialidade, prestando-se à promoção comercial das empresas por consignarem logotipos, lemas e endereços. Ao adquirir sacolas e embalagens para sua prática mercantil, a impugnante coloca-se na posição de consumidora final.

Referente à infração 05, que exige omissão de saída de mercadorias tributáveis em função de notas fiscais não registradas nem apresentadas à fiscalização, diz que as notas fiscais 9989 e 14184 se referem a mercadorias que nunca foram adquiridas pela impugnante, que nas cópias dos autos fornecidas não apresentam o recibo por qualquer preposto da empresa. Admite ter realizado outras operações com a DISTRIBUIDORA DE VIDROS MONIZE LTDA, mas as notas fiscais em questão foram emitidas sem anuência ou conhecimento da impugnante.

As demais notas fiscais (49067, 5655, 179482 e 483598) referem-se a mercadorias que foram devolvidas e, para provar, anexa cópia das notas de entrada, de saída e do livro de registro. Assevera que não cometeu infração, uma vez que as mercadorias foram prontamente devolvidas, não havendo, de fato, circulação de mercadorias.

Requer por fim a improcedência das infrações 01 e 05, juntada posterior de fotocópia da nota fiscal 5655, além da realização de diligências para constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 89/92, preliminarmente discorre sobre as infrações reconhecidas pelo autuado, assentindo que não foram supostas as infrações e que não cobrou supostos débitos e ainda que não houve multa por descumprimento de obrigação acessória, como declarou o impugnante, mas em função de descumprimento da obrigação principal.

Com relação à infração 01, repete os argumentos trazidos pelo autuado, afirmando, em seguida, que as empresas conseguiram convencer nos tribunais que material de embalagem compõe o

preço final do produto para fins de crédito fiscal ao adquirir tais produtos; diz que o art. 93, I “a”, RICMS BA, garante direito ao crédito de mercadorias compradas para comercialização, inclusive embalagem por ser elemento indispensável ao seu transporte e condicionamento [sic] “pois ninguém sai de uma loja somente com a calça, paletó ou sapato na mão, tem que condicionar a estes produtos, a caixa, a sacola, etc.”

Indaga ainda que quando a empresa estiver na condição de NORMAL o material de embalagem lhe assegura crédito fiscal, quando estiver no SIMBAHIA esse mesmo material de embalagem se transforma em material de uso e consumo?

No que diz respeito à infração 05 e em especial às notas fiscais 9989 e 14184, diz que as mesmas foram retidas no posto fiscal de fronteira e solicitadas do CFAMT e por esse motivo não poderiam conter qualquer recibo. Indaga porque a impugnante não solicitou as justificativas para esse fato ao fornecedor uma vez que existem entre ambos outras transações. Ratifica a ação fiscal e o débito de R\$ 452,13.

Sobre as demais notas fiscais, após a apresentação dos registros nos livros fiscais e emissão de notas fiscais de entradas pelos fornecedores, aceitas as justificativas da impugnante e reconhece improcedente o valor de R\$ 964,83.

## VOTO

Lavrado o presente auto de infração para exigência de diversas infrações: falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, por substituição tributária; recolhimento a menos do ICMS na condição de microempresa, na condição de empresa de pequeno porte, além de omissão de saída de mercadorias apurada através de pagamentos não registrados.

Inicialmente, cabe apreciar o pedido de realização de diligências formulado pelo autuado para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados. É de se destacar que a diligência, conforme indica o art. 150, I RPAF, implica realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra exigência processual ou para que se investigue sobre o mérito da questão consistente na pesquisa, sindicância, vistoria, exame, levantamento ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Não vislumbro, entretanto, tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, contidos nos autos elementos suficientes para a formação de juízo. Indefiro, portanto, tal pedido, nos termos do art. 147, I “a”, RPAF.

Ainda com relação à juntada posterior de cópia da nota fiscal 5655, reiteramos que prova documental deve ser apresentada na impugnação, como preclusão do direito de fazê-lo em outro momento, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação na oportunidade, por motivo de força maior, a teor do art. 147, § 5º, I “a”, RPAF, o que não foi observado pelo autuado. Motivo pelo qual não a acato.

A par de tais considerações, adentramos nas discussões de mérito.

Das cinco infrações contempladas no Auto de Infração, o autuado reconheceu integralmente as infrações de nº 02, 03 e 04, efetuando o devido recolhimento, conforme documento extraído do SIGAT - Sistema integrado de pagamento da Secretaria da Fazenda (fls. 95/96), estando extinto o crédito tributário decorrente dos fatos geradores contidos em tais infrações. Discorreremos em seguida acerca das infrações remanescentes:

Infração 01 - deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de Empresa de Pequeno Porte (EPP), referente às aquisições de mercadorias destinadas à comercialização, provenientes de fora do Estado, no valor de R\$ 1.392,27.

Alega o autuado que a exigência de ICMS antecipação parcial na aquisição de itens como sacola com alça, caixas, bolsa não merece prosperar, uma vez que não são objetos para comercialização,

mas, fornecidos aos clientes para transporte das mercadorias adquiridas. Diz que também não podem ser consideradas embalagens porquanto se destinam apenas ao transporte de mercadorias dos seus clientes, conforme indica os artigos 4º, 5º e 6º do RIPI (regulamento do IPI), decreto 4.544/02. Contrapõe o auditor fiscal autuante que a lei garante o crédito fiscal de mercadorias compradas para comercialização, inclusive das embalagens por se tratar de elemento indispensável ao transporte e acondicionamento das mercadorias comercializadas, tais como a calça, paletó ou sapato, no exemplo do contribuinte autuado.

Constato então, que a antecipação parcial foi instituída pela Lei nº 8.967/03, acrescentando o art. 12-A à Lei nº 7.014/96. Regulamentada no RICMS BA, através do Decreto 8969 de 12/02/04 e efeitos a partir de 01/03/04, assim preconiza em seu art. 352-A.

*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.*

Portanto, a antecipação parcial do ICMS tem com fato gerador a aquisição de mercadorias para fins de comercialização e surge no momento da sua entrada em território do Estado, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas fora do Estado.

Assim, não considero que as embalagens representadas por caixas, sacolas, bolsas possam ser identificadas como “mercadorias para fins de comercialização”, no caso concreto do estabelecimento autuado, cuja atividade principal é comércio varejista de calçados (CNAE FISCAL 4728/20-1) - fl. 30. Portanto, não corresponde ao conceito de *mercadorias para fins de comercialização* e não se sujeita à incidência de antecipação parcial, a teor do art. 12-A, Lei nº 7.014/96 e art. 352-A, RICMS BA.

Destarte, pela análise da operação mercantil objeto da autuação no presente processo e dos diversos elementos que integram a regra-matriz do ICMS e da antecipação parcial, conforme definida na norma, constato que a operação de aquisição de sacolas, bolsas, caixas utilizadas como embalagem e mesmo transporte das mercadorias comercializadas, não pode ser também considerada como de uso e consumo. Antes, porque tais produtos são empregados na atividade comercial do estabelecimento autuado servindo como embalagem, acondicionamento, além de facilitar o transporte das mercadorias comercializadas. Em seguida, porque determina o próprio RICMS BA que constitui crédito fiscal para compensação com o tributo devido em operações subsequentes o valor do imposto cobrado relativo às aquisições de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem (art. 93, I, “a”).

Ademais, em se tratando de aquisição de material de uso ou consumo, o art. 155, § 2º, incisos VII e VIII da Carta Magna traz em seu bojo todos os elementos para que os Estados, com a autonomia que lhe é própria, disciplinem, no âmbito de seus respectivos territórios, o instituto do diferencial de alíquotas do ICMS. O Estado do Bahia o fez dispensando tal pagamento para as empresas inscritas na condição de empresa de pequeno porte (art. 7º, V, RICMS BA).

Concluo que a operação mercantil objeto da autuação, conforme inicialmente exposto, não se refere à aquisição de mercadoria destinada à comercialização, não ocorrendo, portanto, o fato gerador do imposto, conforme definido na Lei Estadual e, tendo a mencionada Lei autorizado apenas que o regulamento fizesse exclusões de antecipação parcial, qualquer interpretação que amplie os conceitos ali expressos, colide com os dispositivos legais supra citados. Não procede, portanto, a antecipação parcial, exigida na infração 01.

Infração 05 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 964,83, apurada através de pagamento não registrado.

Nesta infração exige-se omissão de saída de mercadorias tributáveis em função da existência de notas fiscais não registradas nem apresentadas à fiscalização. Argumenta o autuado que as notas fiscais 9989 (fl. 39) e 14184 (fl. 40) se referem às mercadorias que nunca foram adquiridas pela impugnante. Admite ter realizado outras operações com esse fornecedor, a DISTRIBUIDORA DE VIDROS MONIZE LTDA, mas as notas fiscais em questão foram emitidas sem anuênciia ou conhecimento da impugnante.

Dos exames procedidos, verifico que as notas fiscais em questão foram capturadas pelo CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito), onde constam as diversas notas fiscais registradas nos postos fiscais, após adentrarem o território do Estado da Bahia. Caso as notas fiscais da lide não se referissem a mercadorias efetivamente adquiridas pelo autuado deveria estabelecer contato com o fornecedor no sentido de esclarecer o equívoco, uma vez que como o mesmo mantém relações comerciais constantes, como, aliás, agiu no caso das mercadorias devolvidas que será tratada em seguida. Assim, não acato os argumentos defensivos, mantendo a exigência tributária relacionada a tais itens, no valor de R\$ 425,13, conforme demonstrativo de fl. 62.

Com relação aos outros documentos fiscais, igualmente não registrados, nota fiscal 49067 (fl. 38); nota fiscal 5655 (fl. 41); nota fiscal 179482 (fl. 42), nota fiscal 483598 (fl. 43), questiona o autuado que se referem às mercadorias devolvidas. De fato, as operações constantes das notas fiscais retro referidas foram desfeitas, mediante devolução, fato este, já devidamente reconhecido pelo próprio autuante e conforme comprovam as notas fiscais de devolução e livros de registro das entradas dos respectivos fornecedores, de acordo com os documentos anexados aos autos, fls. 69/87. Resta, assim, improcedente a exigência relacionada às notas fiscais em questão.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração devendo serem homologadas as parcelas pagas relativas as infrações 02, 03 e 04.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.º 086974.0003/08-7, lavrado contra **LINUS MODA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 836,94**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 411,81, e de 70% sobre R\$ 425,13, previstas no art. 42, incisos I, “b”, “1” e “3” e III, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA