

**A. I. Nº.** - 210437.0314/10-7  
**AUTUADO** - COMERCIAL E TRANSPORTADORA RODRIGUES DE LIMA LTDA.  
**AUTUANTE** - RAÍLIA ASSUNÇÃO SOUZA MACHADO  
**ORIGEM** - INFRAZ BRUMADO  
**INTERNET** - 05. 04. 2011

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0066-01/11

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. **b).** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infrações comprovadas Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 13/09/2010, foi constituído crédito tributário no valor de R\$5.069,00, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados, relacionadas nos Anexos 88 e 89 [apontadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97], nos meses de setembro e dezembro de 2007, fevereiro, abril, julho e agosto de 2008, janeiro, abril, maio, setembro e dezembro de 2009, exigindo imposto no valor de R\$4.680,54, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere a produtos derivados de trigo, por meio de operações com unidades da Federação não signatárias do Protocolo 50/05;

02 – deixou de proceder à 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 neste Estado, nos meses de setembro a dezembro de 2007, janeiro, março e abril de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$388,46, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere a vendas para contribuintes não inscritos.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 51 a 58, quando requereu a anulação parcial do Auto de Infração, tendo em vista que as quantias cobradas nas respectivas competências estão devidamente pagas conforme DAEs, que seguem em anexo.

Passa a tratar em seguida, a respeito da infração 01, como segue:

- exercício de 2007 – apesar de a autuante ter apurado uma diferença a recolher de R\$802,84, de acordo com DAEs em anexo, recolheu o valor total de R\$193,99, restando apenas um saldo a pagar de R\$185,61;

- exercício de 2008 – apesar de ter sido apurada uma diferença de R\$1.417,00, com base nos DAEs em anexo, recolheu o valor total de R\$332,47, restando apenas um saldo a pagar de R\$318,09;

- exercício de 2009 – apesar de ter sido indicada uma diferença a recolher de R\$3.514,50, conforme DAEs em anexo, recolheu o valor total de R\$571,43, restando apenas um saldo a pagar de R\$791,24;

Ressalta que a Lei Complementar 87/96, ao dispor sobre o regime de sujeição passiva por substituição, determina que a base de cálculo será o valor de venda a consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente, acrescido do frete, e que, inexistindo este, ela será obtida tomando-se o preço praticado pelo substituto, incluídos o IPI, o frete e as demais despesas debitadas ao destinatário, bem como a parcela resultante da aplicação sobre esse total, do percentual de valor

agregado (MVA) relativo à operação subsequente, de acordo com percentual previsto no Anexo 88 do RICMS-BA, em função de ser industrial, atacadista ou importador.

Ressalta que, desse modo, o valor do imposto-substituição foi apurado entre a base de cálculo e o valor devido pela operação normal do estabelecimento que efetuou a substituição tributária, conforme documentos em anexo.

Na sequência, demonstra como efetuou os cálculos relativos a cada uma das notas fiscais objeto da autuação, indicando que sobre os valores totais dos produtos aplicou a MVA de 45%, para encontrar a base de cálculo, sobre a qual fez incidir a alíquota de 17%, de cujo resultado deduziu o crédito fiscal de origem. Aponta, então, os valores que entende serem os corretos a serem exigidos, dos quais deduz os montantes recolhidos, para indicar as diferenças a pagar.

Versando sobre a infração 02, assevera que não deve os valores apontados pelo Fisco, devendo ser excluídos do lançamento. Aduz que as mercadorias foram adquiridas da empresa Prodasa – Produtos Alimentícios Arapongas S/A, devidamente habilitada no Paraná, cujo preço final exclui a antecipação do ICMS, podendo ser averiguado que foi recolhido através de GNRE – guia nacional de recolhimento de tributos estaduais – pela empresa, podendo-se ver que as notas fiscais passaram pela fiscalização de fronteira, não tendo os agentes detectado recolhimento a menor. Assim, calculou a diferença com base na MVA sobre as notas fiscais de vendas de nºs 02437 a 02439, 002564 a 002579, 002597 a 002600, 000001 a 000006, 000146, 000161, 000163, 000206, 000215, 000219, 000220, 000227, 000228, 000131, 000232, 000260 e 000287.

Lembra que o ICMS é um imposto por dentro, ou seja, é um tributo cujo montante já está embutido na sua base de cálculo, sendo que no regime de substituição tributária não é diferente. A base de cálculo que servira para cálculo do ICMS pago antecipadamente a título de substituição tributária inclui margem de lucro e MVA.

Salienta que tendo em vista que a substituição tributária é um instrumento com razoável sucesso na arrecadação, deveria ser instituído de modo a não ferir direitos subjetivos do contribuinte, sendo empregado pelos estados em um número cada vez maior de produtos, porém o Poder Judiciário vem colocando limites neste tipo de arrecadação, conforme Súmula 431, de 13/05/2010, que estabelece que é ilegal a cobrança de ICMS com base na pauta fiscal.

Observa que consta no Auto de Infração que efetuara vendas para contribuinte não inscrito ou inapto, enquanto que na planilha de cálculos, na ocorrência setembro de 2007, consta a Nota Fiscal nº 2507, destinada à empresa Nivaldo Santos Nascimento, devidamente cadastrada, com a Inscrição Estadual nº 75.410.203PP, e conforme DIE - Documento de Informação Eletrônica -, somente ficou inapta em 20/02/2008, portanto se encontrava ativa em 19/09/2007.

Destaca que as Notas Fiscais de nºs 00024 a 000050, 000053 a 000065, 000073 a 000075, 000084 a 000086, 000088, 000090, 000101 a 000110, 000152, 000153, 000166, 000193 a 000200, 002519 a 002550 e 002585, arroladas na autuação, foram emitidas para consumidor final, com a finalidade exclusiva de facilitar a contabilização pelos adquirentes das compras realizadas, não sendo utilizadas para acobertar a operação, podendo-se averiguar que se referem a pequenas quantidades, com uma a quatro caixas de óleo, caracterizando-se como consumo final, não cabendo retenção do imposto.

Realça que para o Direito Tributário, consumidor final é o adquirente da mercadoria ou bem, para uso ou consumo próprio ou integração ao ativo imobilizado, encerrando-se todas as etapas da circulação física, econômica ou jurídicas da mercadoria, nos termos do inciso VII, § 2º da Constituição Federal de 1988.

Assevera que não incorreu em qualquer irregularidade, também não ocorrendo qualquer prejuízo para o Erário da Bahia, pois como as mercadorias foram adquiridas de fornecedor devidamente cadastrado, constituindo-se em empresa de grande porte, confiou que estava retendo o ICMS de formal legal, razão pela qual não conferiu, entendendo que os cálculos estavam corretos, pois no ato

da negociação foi fornecido o preço final já embutido o ICMS, tendo concluído que o tributo teria sido recolhido pelo fornecedor através de GNRE. Por outro lado, as vendas ocorreram para consumidor final não contribuinte, dentro do Estado, tendo aplicado a alíquota interna, recolhendo o tributo mensalmente.

A autuante prestou Informação Fiscal às fls. 234 a 238, salientando que o contribuinte, na condição de empresa de pequeno porte, nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, deixou de recolher ou recolheu a menor o ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária.

Quanto à infração 01, realça que a exigência se encontra amparada nos transcritos incisos I e II do art. 61 do RICMS/BA. Assim, a base de cálculo que utilizou foi aquela prevista no inciso I, conforme planilha anexada às fls. 08 a 18, em razão de tratar-se de aquisição de mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, adquirida de estado não signatário do Protocolo 50/05.

Reafirma o enquadramento aplicado e os cálculos apresentados, discordando dos argumentos da defesa, tendo em vista que o produto “biscoito derivado de trigo NCM – 1905” está sujeito à substituição tributária nas operações internas, com previsão no art. 353, inciso II, subitem 11.4.2 do RICMS/BA e, também, nas operações interestaduais cujos estados sejam signatários do Protocolo ICMS 50/05. Como o Estado do Paraná não aderiu ao Protocolo, a responsabilidade é do adquirente neste Estado, de efetuar a antecipação total (e não parcial) do pagamento do imposto da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, não podendo ser utilizadas as regras do Protocolo 50/05.

Afirma que a base de cálculo utilizada segue a regra da legislação do Estado destinatário da mercadoria, que remete ao art. 61, inciso I do RICMS/BA, tendo sido utilizadas as Instruções Normativas referentes ao preço de pauta fiscal, informadas nas planilhas do cálculo do ICMS substituição tributária (fls. 08 a 14).

No que se refere a infração 02, ressalta que decorreu do quanto previsto nos transcritos artigos 36, inciso I, 353 e 389 do RICMS/BA.

Reafirma a ocorrência do fato gerador do imposto, discordando das alegações defensivas, haja vista que o autuado está inscrito no cadastro estadual com a atividade principal de “transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças intermunicipal, interestadual” - CNAE: 4930202 -, e secundária de “comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente” - CNAE 4729699 -, porém desenvolve também a atividade de atacadista, conforme diversas vendas efetuadas com CFOP 5102 (utilizado para vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, para industrialização ou comercialização), além das características do imóvel, cujas instalações e localização demonstram o desenvolvimento da atividade atacadista, apesar dessa atividade não estar registrada.

Assim, o contribuinte tem a atividade de comércio varejista e possui ECF - equipamento emissor de cupom fiscal -, atendendo a obrigatoriedade citada no art. 389 do RICMS/BA. O que está sendo exigido corresponde às vendas para comercialização a contribuinte não inscrito no Cadastro Estadual, conforme previsto no art. 353, inc. I do RICMS/BA, em operações acobertadas pelas notas fiscais relacionados nas planilhas de fls. 15 a 18 e anexados pela defesa às fls. 131, 133 a 189, 191 a 197 e 199 a 230. Assim, se o contribuinte estava vendendo a consumidor final, sendo usuário de ECF, suas vendas no varejo deveriam ter ocorrido através da emissão do cupom fiscal, conforme previsão regulamentar. Acrescenta que o volume de mercadorias comercializadas nesses documentos fiscais e o volume de vendas realizadas com estas características demonstram o intuito comercial de revenda para pequenos contribuintes da região sem inscrição estadual.

Quanto à Nota Fiscal de nº 2507 (fl. 131), informa que na data da venda da mercadoria para o contribuinte Nivaldo Santos Nascimento, não havia registro de inscrição cadastral na SEFAZ/BA, o qual somente ocorreu em 17/10/2007, conforme “hard copy” dos dados cadastrais (fls. 239/240). Assim, a empresa Nivaldo Santos Nascimento, teve sua Inscrição Estadual de nº 75.410.203 cadastrada naquela data, posterior, portanto, à emissão e saída (19/09/2007), informada na citada nota

fiscal, quando ainda não se encontrava inscrito.

Diante do exposto, reafirma os enquadramentos, os demonstrativos e os valores do crédito reclamado e sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

De acordo com Termo de Intimação de fl. 241, o autuado foi cientificado a respeito da Informação Fiscal, porém permaneceu silente.

Consta às fls. 243/244, extrato do SIGAT/SEFAZ, concernente ao pagamento parcial do débito.

#### **VOTO**

Saliento que o processo administrativo fiscal está revestido de todas as formalidades legais, estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, que se encontram fundamentadas em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos e respectivos documentos que fundamentam a autuação. Ademais, o Auto de Infração segue estritamente as determinações previstas nos dispositivos constantes do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, tendo o sujeito passivo demonstrado perfeito conhecimento das infrações.

No mérito, observo que o Auto de Infração é composto por duas imputações, ambas impugnadas.

No que se refere à infração 01, vejo que a acusação correspondeu ao recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros estados, relacionadas no inciso II do art. 353 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Verifico que ao se insurgir contra esta exigência, o contribuinte contestou os cálculos efetuados pela autuante, argumentando que o método que utilizara, baseado na pauta fiscal, não seria o recomendado para a situação sob análise, por entender que o correto seria o uso da margem de valor adicionado (MVA).

Ressalto que o contribuinte incorreu em equívoco, desde quando estando os produtos objeto do levantamento fiscal (derivados de farinha de trigo - NBM/SH 1905), compreendidos no Protocolo ICMS 50/2005, acordo este que não tem como signatário o Estado de origem das mercadorias (Paraná), cabe ao adquirente deste Estado realizar o pagamento do ICMS referente à antecipação tributária, sendo que a base de cálculo deve ser aquela prevista na legislação interna do Estado da Bahia, que estabelece pauta fiscal, a qual corresponde aos valores mínimos previstos através de instruções normativas, editadas pelas autoridades competentes, a partir dos quais são apurados os montantes do tributo a serem recolhidos pelo contribuinte, de acordo com previsão contida no art. 61, inciso I do RICMS/BA, combinado com o art. 506-C, § 2º do RICMS/BA, o que torna correto o procedimento seguido pela Fiscalização.

Quanto à afirmação do contribuinte de que a utilização de pauta fiscal seria ilegal, realço que, de acordo com a explanação acima, essa disposição encontra-se delineada na legislação tributária deste Estado, o que torna a alegação descabida.

Outro engano que notei na explanação da defesa consistiu na indicação dos valores apurados pela Fiscalização, que, no entanto, estão devidamente demonstrados nas planilhas acostadas às fls. 08 a 14 dos autos, nas quais em relação a cada nota fiscal objeto do lançamento, se encontra destacado o valor total por produto, apurado com base na pauta fiscal, o imposto total, o crédito fiscal de origem, os valores recolhidos pelo contribuinte e as respectivas diferenças exigidas em cada período de ocorrência.

Desta forma, considerando o acerto do levantamento fiscal, a infração 01 resta plenamente caracterizada.

Na infração 02, foi efetuado o lançamento do ICMS que deixou de ser retido e recolhido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, referindo-se às vendas para contribuintes não inscritos.

Neste caso, o autuado baseou a sua insurgência aduzindo que as vendas das mercadorias tinham como destinatários consumidores finais e que confiara em que o fornecedor estabelecido no Estado do Paraná tivesse efetivado a retenção e o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia. No que se refere a este último ponto, observo que não faz nenhum sentido tal alegação, desde quando o que se está exigindo é o ICMS relativo às saídas posteriores, realizadas dentro deste Estado, mesmo porque, conforme já esclarecido acima, o Estado do Paraná não se encontra dentre os signatários do protocolo que trata dos produtos em questão.

No que se refere à argumentação de que as vendas se destinavam ao consumo, observo que, de forma diversa, dezenas de operações foram arroladas nesta infração, sendo que na maioria dos casos se trataram de vendas de mercadorias em grandes quantidades, o que afasta a alegação de que se destinavam ao consumo final por parte dos adquirentes.

Ademais, conforme bem salientou a autuante, as operações em questão foram acobertadas sempre por notas fiscais, o que reforça a conclusão de que o Fisco agiu com acerto, quando considerou que as mercadorias comercializadas se destinaram à mercancia, haja vista que nas vendas de mercadorias que realizar para não contribuintes do imposto, o autuado está obrigado a se utilizar de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) para documentar tais operações, estando obrigado, portanto, a emitir cupons fiscais, em substituição às notas fiscais, conforme previsão contida no art. 389 do RICMS/BA.

Quanto à situação de um dos seus clientes, que segundo a defesa estaria regularmente inscrito no CAD-ICMS, verifico que a autuante esclareceu que a normalização cadastral do referido adquirente somente se deu após a realização das operações abarcadas no presente lançamento. Saliento que este fato encontra-se comprovado às fls. 239/240 dos autos.

Assim, considero que a infração 02 está totalmente caracterizada.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210437.0314/10-7**, lavrado contra **COMERCIAL E TRANSPORTADORA RODRIGUES DE LIMA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.069,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alíneas “d” e “e” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR