

A. I. Nº - 207106.0015/15-2
AUTUADO - GERSON CONRADO DA CRUZ & CIA. LTDA. (A.V. DISTRIBUIDORA)
AUTUANTE - CHARLES BELINE CHAGAS DE OLIVEIRA
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.02.2016

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0013-05/16

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO NA CONDIÇÃO DE EMPRESA DE PEQUENO PORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO. De acordo com o art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, independente do regime de apuração, o contribuinte tem o dever jurídico de efetuar a antecipação parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização, no valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Infração não elidida. **b)** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração descaracterizada mediante a comprovação de registro policial de não aquisição das mercadorias objeto da autuação. Rejeitado o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/07/2015, reclama ICMS no valor de R\$219.179,59, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - 07.15.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, no valor de R\$126.897,42, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. Compra de alho para fins de comercialização, nos meses de abril, maio, setembro a dezembro de 2013, janeiro, abril a junho de 2014, conforme demonstrativos às fls. 06 a 08.

INFRAÇÃO 2 - 07.01.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$91.268,22, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Aquisição de farinha de trigo para comercialização de outras unidades da Federação, nos meses de outubro e dezembro de 2013, conforme demonstrativos às fls. 09 a 10.

INFRAÇÃO 3 - 06.02.01 - Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$1.013,95, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras

unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e abril de 2014, conforme demonstrativos às fls.11 a 13.

O sujeito passivo foi cientificado do auto de infração em 29/07/2015 e em 28/09/2015, fls. 21 a 29, através de seu advogado legalmente constituído nos autos, impugnou o auto de infração pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Quanto à infração 1, alega que o autuante cometeu equívocos, pois não observou que apenas 7% das saídas totais do alho comercializado ocorrem em operações internas com alíquota de 17%, e as demais operações correspondentes a 93% do faturamento do estabelecimento ocorrem em operações interestaduais com alíquota de 4%, considerando que o item em apreço é importado, conforme se verifica da totalidade das notas fiscais de aquisição.

Argumenta que, na hipótese, a saída com a mesma alíquota da entrada levaria a uma situação de acumulação contínua de créditos fiscais, contrariando a sistemática e objetivos da antecipação parcial. Partindo dessa lógica, segundo a qual quase a totalidade das operações de saída ocorre com a mesma alíquota da entrada, o sujeito passivo interpretou não ser devido o recolhimento da antecipação parcial.

Destaca que, segundo a interpretação do contribuinte expressa inclusive por agentes do Fisco em consultas informais, se nas situações de redução de base de cálculo para operações internas, tais reduções devem ser consideradas para o cálculo da antecipação parcial (art. 268, § 3º, do RICMS 2012), com muito maior razão deveria ser aplicada sistemática parecida para o contribuinte em preponderância de saídas interestaduais com alíquotas de 4%.

Salienta que essa desnecessidade de pagamento da antecipação parcial da hipótese corrobora-se, ainda, pelo que dispõe o art. 276 do RICMS/2012, qual seja: *"quando as operações subsequentes do contribuinte que apura o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal forem sujeitas ao diferimento ou a alíquota inferior à interna, implicando em acumulação de crédito fiscal, o contribuinte poderá, mediante autorização da Diretoria de Administração Tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, reduzir a antecipação parcial a recolher em uma proporção que impeça tal acumulação"*.

Assim, na hipótese, diz que considerando apenas o período autuado observa-se que a antecipação parcial de ICMS calculada foi de R\$126.897,42, com créditos de ICMS nas aquisições interestaduais de R\$39.045,36, enquanto o ICMS nas saídas foi de R\$53.339,21, conforme apurado pelo próprio auditor fiscal, o que resultaria num crédito acumulado de R\$112.603,57, sem qualquer perspectiva de aproveitamento, de modo que, segundo o que dispõe o art. 276 já citado, *estaria o Impugnante autorizado a reduzir totalmente a antecipação parcial a fim de evitar a acumulação de crédito*.

Sustenta que essa providência se impõe, mesmo no curso do lançamento de ofício, tendo em vista que a antecipação parcial do ICMS não deve representar um ônus tributário irrecuperável, mas um crédito conforme art. 26, § 6º, da Lei nº 7.014/1996, para que se mantenha a lógica de antecipação tributária sem encerramento da fase de tributação, evitando-se que seja um tributo pela mera entrada de mercadorias no estabelecimento e, portanto, inconstitucional.

Na hipótese, frisa que não obteve a autorização prévia do Diretor de Administração Tributária para deixar de recolher a antecipação parcial, mas isso, todavia, não pode acarretar a cobrança do tributo indevido, sob pena de violação à própria definição de tributo do art. 3º, do Código Tributário Nacional. Sustenta esta tese no entendimento de que a incidência condicionada à hipótese do descumprimento da obrigação acessória consistente na prévia autorização do Diretor de Administração Tributária converteria o tributo em sanção por ato ilícito, subvertendo o princípio da não cumulatividade, e subtraindo o direito ao crédito do imposto pago por antecipação parcial que, no caso concreto, poderia ser reduzido a fim de evitar a acumulação.

Observa que não há qualquer cobrança por omissão de saídas, ou seja, que toda a mercadoria adquirida no período - correspondente a 28.079 unidades - autuado foi oferecida à tributação nas respectivas saídas, conforme relatório anexo de autoria do autuante que demonstra a saída de

28.974, valor ainda maior em função de algum saldo de estoque inicial para o período analisado pelo auditor. Pelo que, afirma que todas as mercadorias entradas, relativamente às quais houve cobrança de antecipação parcial foram devidamente oferecidas à tributação quando das respectivas saídas.

Com base nisso, diz que essa condição implicaria, se não a inexigibilidade da totalidade da infração em comento, ao menos dos valores cobrados a título de principal, mantendo-se, tão-somente, a cobrança da multa pela regra do art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/1996.

Finaliza este item dizendo que da forma como objeto de cobrança, tem seu direito tolhido, uma vez que o Estado é incapaz de emitir um DAE consignando, apenas, a multa reduzida para pagamento, impondo-se a retificação do lançamento para, se não julgada sua improcedência total pelas razões já aduzidas, seja possibilitada a quitação da multa com as reduções legais.

Com relação à infração 2, expressa seu entendimento de que a imputação diz respeito a cobrança de antecipação tributária de ICMS relativamente a aquisições de farinha de trigo de outras unidades da federação através de 7 notas fiscais relativas aos meses de outubro e dezembro de 2013.

Ressalta que também nesta hipótese, obrigatoriamente, realiza as operações de saída subsequentes tributadas, uma vez que, na totalidade, têm como destino outros Estados da federação, conforme notas fiscais de saída ora juntadas, pelo que, entende aplicável a regra do art. 302 do RICMS 2012.

Pondera que como não houve retenção do ICMS ST nas operações interestaduais de saídas e que tais operações foram devidamente tributadas pela alíquota da operação interestadual, se o ICMS por antecipação tributária houvesse sido pago seria aproveitado o crédito integralmente, juntamente com o imposto destacado relativamente às operações de saídas interestaduais tributadas.

Assim, entende que nada seria devido, sendo o caso, inclusive de acumulação de crédito. Explica que para o período em enfoque seriam creditados, relativamente às aquisições de farinha de trigo, R\$14.040,40, relativamente ao imposto normal e R\$91.268,22 relativamente ao imposto antecipado, totalizando um crédito de R\$105.308,62, sustentado pelo art. 302, do RICMS 2012, enquanto o débito seria de R\$12.135,00, o que resultaria num acúmulo de crédito de R\$93.173,62, de modo que a reconstituição da escrituração fiscal de ofício pela autoridade lançadora demonstraria que, no presente caso concreto, não houve qualquer falta de recolhimento ao erário, uma vez que o sujeito passivo poderia ter aproveitado o crédito fiscal, em conduta que o autuante deveria, também, observar de ofício.

Destaca que não obstante a regra do art. 302 do RICMS 2012, deve-se considerar, também, que o art. 42, § 1º, da Lei nº 7014/1996, refere-se ao imposto por antecipação tributária total, além da parcial, aplicando-se, também, à presente infração, uma vez que demonstrado que as mercadorias que não tiveram a antecipação tributária recolhida pela entrada foram, comprovadamente, objeto de saídas tributadas, conforme notas fiscais anexadas.

Argumenta que não sendo reconhecida a aplicabilidade do art. 302 do RICMS/2012 e a improcedência total da infração, deve ser aplicado o art. 42, § 1º, do RICMS/2012 para que lhe seja oportunizado o recolhimento apenas da multa com as reduções previstas em lei.

Sobre a infração 3, referente discordou da imputação de falta de recolhimento de diferença de alíquotas em aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo, conforme Notas Fiscais nºs 19.854 e 21.260, sob alegação de que não adquiriu as mercadorias consignadas na Nota Fiscal nº 19.854, emitida por JR Pneus Ltda., tendo inclusive ajuizado ação de indenização por danos morais contra a referida empresa negando a existência da citada relação jurídica, conforme comprovou com a juntada da inicial e liminar deferida no Processo nº 0002466-18.2014.8.05.0274.

Em seguida, arguindo a existência dos erros de auditoria apontados, espera que, com a informação fiscal, sejam todos resolvidos pelo reconhecimento da procedência dos argumentos

de defesa. Todavia, aduz que persistindo a resistência fiscal quanto aos argumentos da defesa, requer, com fulcro no art. 145, do RPAF, visando a busca pela verdade material, diligência para responder aos seguintes quesitos:

- 1) quanto à infração 01, reconstituindo a escrita é possível confirmar a existência de saldo credor recorrente se fosse devidamente paga a antecipação parcial?
- 2) quanto à infração 02, considerando que as saídas interestaduais foram tributadas, se fosse paga e aproveitado o crédito da antecipação total, bem como do imposto normal destacado, a impugnante apresentaria saldo credor para o período fiscalizado?
- 3) as mercadorias objeto de entrada, pelas quais foram cobradas as infrações 01 e 02, foram objeto de saídas tributadas?

Ao final, a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal às fls. 62 a 63, em relação à infração 1, o autuante rebateu a alegação de que somente 7% das operações de venda de alho é feita para dentro do Estado da Bahia e que as demais foram para outros estados da Federação, salientando que o contribuinte não fez o pagamento da antecipação parcial de nenhuma parcela da mercadoria adquirida. Argumenta que o art. 276 do RICMS/2012 diz claramente que é necessária a autorização da Diretoria de Administração Tributária para que o contribuinte reduza a antecipação parcial a recolher na proporção que impeça a acumulação de crédito de ICMS, o que diz, não ter ocorrido, ou seja, que o contribuinte não solicitou essa autorização em nenhuma repartição tributária estadual.

Assim, enfatiza que mesmo que em dado momento a empresa acumule crédito de ICMS na sua conta fiscal, enquanto não formalizar o pedido para o pagamento da antecipação parcial proporcional às vendas interestaduais, ele é obrigado a realizar a antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias feitas fora do Estado da Bahia. Manteve a procedência de seu procedimento fiscal.

Sobre a infração 2, diz que, apesar de o contribuinte alegar que todas as operações de revenda de Farinha de Trigo tenham sido para fora do Estado da Bahia, anexou cópias de 10 (dez) DANFE's que comprovam que o contribuinte também vende farinha de trigo para dentro do Estado (folhas 64 a 73), e portanto, que, não procede a alegação de que as revendas da farinha de trigo foram todas para fora da Bahia. Assevera que, mesmo que assim fosse, o contribuinte teria que efetuar o pagamento da substituição tributária e, nos casos de vendas interestaduais, dar ao estado comprador o crédito de direito e se creditar do valor que ele pagou a mais quando efetuou o pagamento da substituição.

Pede que seja mantido o crédito tributário lançado em favor do Estado da Bahia julgando totalmente procedente este item.

Por último, quanto à infração 3, opinou pela improcedência, pois o autuado alegou que não adquiriu as mercadorias para uso e consumo, e comprovou ter ajuizado ação de danos morais contra a empresa vendedora.

VOTO

Preliminarmente, saliento que o processo administrativo fiscal está revestido das 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 Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não ensejando em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Observo que quando da apresentação da peça impugnatória, o patrono do autuado fez dela constar o pedido de realização de prova pericial, formulando os quesitos à fl. 29. No entanto, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos

autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, pelo se a rejeita na forma do art. 147, inciso I, do RICMS/97.

No mérito, a infração 1 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, sobre aquisições de mercadoria (alho) proveniente de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização.

O ICMS antecipação parcial foi instituído pelo Estado da Bahia através da Lei de nº 8.967/03, que no seu art. 2º acrescentou os seguintes dispositivos à Lei nº 7.014/96:

I - o art. 12-A, produzindo efeitos a partir de 1º de março de 2004:

“12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, 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 III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Assim, da análise do dispositivo acima mencionado, conclui-se que o elemento essencial para a incidência da antecipação parcial é a aquisição interestadual com o intuito de comercialização, de revenda posterior. No caso concreto, identificado o sujeito passivo adquirindo “alho” de outras unidades da federação para fins de comercialização, resta configurado o dever de pagar a antecipação parcial.

Nesse sentido, é a própria lei que delimita o alcance da imposição tributária, afastando da incidência, as operações internas que sejam acobertadas por isenção, não incidência ou nas situações que encerrem a fase de tributação (art. 12-A, § 1º, Lei nº 7.014/96). No caso concreto, o “alho” adquirido está regularmente sujeito à tributação, sendo devido o pagamento pelo regime de antecipação parcial.

Constatou que no levantamento fiscal de fls. 06 a 08, o cálculo do imposto devido por antecipação parcial foi feito em conformidade com a legislação acima citada, ou seja, foi considerada a alíquota interna de 17% e deduzido o crédito fiscal de origem 4% em todos os documentos fiscais que serviram de base ao referido cálculo.

O lançamento foi impugnado com base na alegação de que apenas 7% das saídas totais do alho comercializado ocorre em operações internas com alíquota de 17%, e as demais operações correspondentes a 93% do faturamento do estabelecimento ocorrem em operações interestaduais com alíquota de 4%, considerando que o item em apreço é importado, e que a saída com a mesma alíquota da entrada levaria a uma situação de acumulação contínua de créditos fiscais, contrariando a sistemática e objetivos da antecipação parcial, entendendo aplicável ao caso a norma do artigo 276, do RICMS/12, que reza, *in verbis*: *“quando as operações subsequentes do contribuinte que apura o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal forem sujeitas ao diferimento ou a alíquota inferior à interna, implicando em acumulação de crédito fiscal, o contribuinte poderá, mediante autorização da Diretoria de Administração Tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, reduzir a antecipação parcial a recolher em uma proporção que impeça tal acumulação”*.

Examinando os autos do processo verifico que o sujeito passivo anexou, fls. 51 a 52, uma demonstração no sentido de que a maioria das saídas do alho é submetida à alíquota de 4%. Ocorre, que para utilizar o disposto no artigo 276 acima transcrito, o autuado deve obter autorização da Secretaria da Fazenda, o que não ocorreu no caso presente.

Contudo, quanto a reduzir a antecipação parcial na proporção da alíquota aplicada nas saídas, comungo com o autuante de que enquanto não formalizado o pedido para o pagamento da antecipação parcial proporcional às vendas interestaduais, ele é obrigado a realizar a antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias feitas fora do Estado da Bahia.

Posto isso, fica evidenciada a ocorrência da antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independente do regime de apuração adotado, restando caracterizada, portanto, a infração 1.

No caso da infração 2, esta trata da acusação de falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente à aquisição de farinha de trigo proveniente de outras unidades da Federação e relacionada no Anexo 88 do RICMS/97.

O sujeito passivo não negou o fato, porém, arguiu que realiza as operações de saídas subsequentes tributadas, uma vez que, na totalidade, têm como destino outros Estados da Federação, conforme notas fiscais juntadas, fls. 53 a 57, pelo que, pede a aplicação do disposto no art. 42, § 1º, da Lei nº 7014/1996.

Destaca que não obstante a regra do art. 302 do RICMS 2012, deve-se considerar, também, que o art. 42, § 1º, da Lei nº 7014/1996, refere-se ao imposto por antecipação tributária total, além da parcial, aplicando-se, também, à presente infração, uma vez que demonstrado que as mercadorias que não tiveram a antecipação tributária recolhida pela entrada foram, comprovadamente, objeto de saídas tributadas, conforme notas fiscais anexadas.

O autuante, por seu turno, discordou da alegação de que todas as operações de revenda de Farinha de trigo tenham sido para fora do Estado da Bahia, e juntou como elemento de prova, fls. 64 a 75, cópias de 10 (dez) DANFE's que comprovam que o contribuinte também vende farinha de trigo para dentro do Estado.

Ressalto que quanto a aplicar ao caso o disposto no artigo acima citado, caberia ao autuado mostrar que as mercadorias alvo da autuação, seriam tributadas nas saídas, ou seja, não há nos autos, nenhuma planilha ou documento trazido pelo autuado para comprovar o alegado.

Desta forma, considero que os argumentos defensivos não elidem a legitimidade da imputação.

Por fim, quanto a infração 3, a exigência fiscal faz referência a falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento, conforme Notas Fiscais nºs 19.854 e 21.260.

Com relação a tais documentos fiscais, o patrono do autuado alegou desconhecê-los, tendo comprovado que ajuizou ação de indenização por danos morais contra as empresas, negando a existência da citada relação jurídica, conforme a juntada da inicial e liminar deferida no Processo nº 0002466-18.2014.8.05.0274 (docs. fls. 38 a 49).

Considerando que o autuante concordou com o autuado de que, mediante processo de ação de danos morais contra a empresa vendedora, não adquiriu as mercadorias para uso e consumo, fica encerrada a lide em relação a este item da autuação, não subsistindo a infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207106.0015/15-2, lavrado contra **GERSON CONRADO DA CRUZ & CIA. LTDA. (A.V. DISTRIBUIDORA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$218.165,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR