

**A. I. N°** - 099883.0730/18-2  
**AUTUADO** - BIGNARDI – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPEIS E ARTEFATOS LTDA.  
**AUTUANTE** - DARIO PIRES DOS SANTOS  
**ORIGEM** - POSTO FISCAL HONORATO VIANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/09/2020

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0125-04/20-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS INCLUÍDAS NO PROTOCOLO ICMS N° 109/2009. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. RETENÇÃO EFETUADA A MENOS. Restou demonstrado equívoco no cálculo efetuado pelo autuante, ao não considerar, de forma dedutível, o imposto retido e recolhido pelo autuado. Excluída da base de cálculo o valor do frete pelo fato deste não ser do conhecimento do sujeito passivo no momento da emissão do documento fiscal, ficando a responsabilidade pelo pagamento referente a esta parcela atribuída ao destinatário da mercadoria. Mantida a exigência fiscal apenas em relação ao valor do IPI não incluído pelo autuado no cálculo da substituição tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração expedido pela fiscalização no trânsito de mercadorias, emitido em 26/12/2018, para reclamar crédito tributário no valor de R\$87.763,47, mais multa de 60%, em face da seguinte acusação: *“Proceder a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo 109/09)”*.

O autuado, por intermédio de seus patronos, ingressou com a Impugnação de fls. 18 a 24, onde, de forma preambular, suscitou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com fulcro no Art. 151, III do Código Tributário Nacional.

Ao efetuar uma síntese da autuação, citou o Protocolo ICMS n° 109/2009 que disciplina a sistemática da substituição tributária para artigos de papelaria, destacando e transcrevendo as suas Cláusulas terceira e quarta, das quais o autuante se respaldou para expedição do Auto de Infração, que estabelecem:

*“Cláusula terceira. A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.*

*§ 1.º Em substituição ao valor de que trata o caput, a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula  $MVA\ ajustada = [(1 + MVA\ ST\ original) \times (1 - ALQ\ inter) / (1 - ALQ\ intra)] - 1$ , onde:*

*I - “MVA ST original” é a margem de valor agregado prevista na legislação do Estado do destinatário para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.*

*II - “ALQ inter” é o coeficiente correspondente à alíquota interestadual aplicável à operação;*

*III - “ALQ intra” é o coeficiente correspondente à alíquota interna ou percentual de carga tributária efetiva, quando este for inferior à alíquota interna, praticada pelo contribuinte substituto da unidade federada de destino, nas operações com as mesmas mercadorias listadas no Anexo Único.*

*§ 2.º Na hipótese de a “ALQ intra” ser inferior à “ALQ inter”, deverá ser aplicada a “MVA - ST original”, sem o ajuste previsto no § 1º.*

*§ 3.º Na impossibilidade de inclusão do valor do frete, seguro ou outro encargo na composição da base de cálculo, o recolhimento do imposto correspondente a essas parcelas será efetuado pelo estabelecimento destinatário, acrescido dos percentuais de margem de valor agregado previstos nesta cláusula.*

**Cláusula quarta.** *O imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição será calculado mediante a aplicação da alíquota vigente para as operações internas a consumidor final na unidade federada de destino, sobre a base de cálculo prevista neste protocolo, deduzindo-se, do valor obtido, o imposto devido pela operação própria do remetente, desde que corretamente destacado no documento fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de remetente optante pelo regime tributário diferenciado e favorecido de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o valor a ser deduzido a título de operação própria observará o disposto na regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional.”*

Neste contexto afirma que sustentará a improcedência do lançamento fiscal na forma a seguir delineada, afirmando que houve o suficiente recolhimento do ICMS em substituição tributária incidente sobre os produtos objeto da NCM/SH nº 4820.2000 em observância à legislação de regência e da consequente inexistência de retenção a menor.

Pontuou que conforme se constata da DANFE sob nº 009.103 (doc. 02), na data de 17/12/2018, vendeu mercadorias à empresa DUBAI IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA localizada no Município de Salvador/BA, sendo que sobre a maioria dos produtos então vendidos incidiu e foi recolhido o ICMS em substituição tributária, por força do Protocolo ICMS nº 109/2009, e nos termos do artigo 10 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Todavia, diz que entendeu o autuante que especificamente sobre as mercadorias “CADERNOS”, os quais são objeto da NCM/SH nº 4820.2000, o ICMS em substituição tributária teria sido retido de forma insuficiente (a menor), sendo que no entendimento fazendário foi recolhida a importância de R\$87.763,47 a menos, no entanto, não há na autuação lavrada sequer um demonstrativo onde se demonstre de onde viria esta dita retenção a menor, a qual impugna.

A este respeito cita que conforme estabelece o Protocolo ICMS nº 109/2009 em conjunto com o Anexo 1 do Regulamento do ICMS deste Estado (Decreto nº 13.780/2012), vigente até 31/12/2018, a Margem de Valor Agregado – MVA Ajustada para as mercadorias objeto da NCM/SH nº 4820.2000 é de 88,19%, pois, a alíquota interestadual aplicada no Estado de São Paulo (origem) para o Estado da Bahia é de 7% (sete por cento), e com base nesta situação, a MVA Ajustada de 88,19% foi rigorosamente aplicada para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, em substituição tributária, com a correspondente incidência da alíquota de 18% (dezoito por cento) conforme o demonstrativo (planilha) anexo (doc. 03), o qual reproduz o destaque e a retenção do imposto realizados no DANFE nº 009.103 (doc. 02), e revela que sobre estas mercadorias (NCM/SH nº 4820.2000), afirmando que fez a retenção suficiente e devida de ICMS-ST para estas mercadorias no valor total de R\$77.756,28, a qual foi devidamente registrada no livro de saídas (doc. 04), no sistema de controle de seu faturamento (doc. 05), livro de registro de apuração do ICMS-ST para este Estado da Bahia (doc. 06) alusivo ao mês de dezembro de 2018, e foi devidamente recolhido conjuntamente com os demais valores apurados no retro citado mês, como demonstra a guia GNRE e o comprovante de recolhimento anexo (docs. 07 e 08).

Desta forma, sustenta que o ICMS-ST incidente sobre os produtos objeto da NCM/SH nº 4820.2000 e descritos na nota fiscal eletrônica DANFE nº 009.103 foi apurado, retido e recolhido em seu valor correto e suficiente, o que nos termos do art. 156, inciso I do Código Tributário Nacional extinguiu referido crédito tributário.

Diante destes argumentos requereu seja a presente defesa acolhida para o fim de se julgar IMPROCEDENTE o auto de infração sob nº 0998830730/18-2, assim como o lançamento fiscal nele contido, CANCELANDO-O, e determinando ao final o arquivamento deste processo.

Finalmente protestou provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, sem quaisquer exceções, os quais ficam desde já requeridos, ainda que não especificados.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 60 a 62 citando que o autuado transitava pelo Posto Fiscal Honorato Viana transportando mercadorias enquadradas no Anexo Único do RICMS/BA, materiais de papelaria, listados no Protocolo ICMS nº 109/09, procedentes do Estado de São Paulo, conforme DANFE 009.103 de 17/12/18.

Neste sentido afirmou que constatou que o ICMS correspondente a ST foi destacado a menos por dois motivos: *i) não ter sido incluído na base de cálculo a operação FOB, frete por conta do destinatário e ii) mesmo que não fosse incluído o valor da prestação do serviço na base de cálculo é fácil notar que o ICMS ST foi destacado a menos.*

Concluiu salientando que a ação fiscal se encontra devidamente fundamentada com base nos preceitos do Protocolo ICMS 109/09 e que foi concedido amplo prazo para defesa.

## VOTO

Nestes autos não se discute se a mercadoria objeto da autuação se encontra ou não incluído no rol da substituição tributária, na forma prevista pelo Protocolo ICMS 109/09. O que se discute é se houve ou não retenção do imposto efetuada a menos pelo sujeito passivo por substituição tributária, neste caso o autuado.

O autuado asseverou que a retenção e recolhimento do imposto foi efetuado e recolhido corretamente, tendo apresentado diversos documentos que entende ser comprobatórios, inclusive a planilha dos cálculos que efetuou para efeito do recolhimento, conforme consta às fls. 45 a 47, alegando, também, que o autuante não lhe apresentou demonstrativo com o cálculo do imposto dito retido a menos.

Para deslinde da questão se tornou imprescindível a análise da memória de cálculo elaborada pelo autuante, fl. 11, na qual está indicada a maneira como este determinou o valor que entendeu como devido, objeto do lançamento contestado. Assim é que, para alcançar a base de cálculo para efeito da autuação o autuante assim se posicionou:

- Valor das mercadorias constantes dos documentos fiscais:	R\$313.556,98
- IPI constante no DANFE nº 009.103 de 17/12/18.....:	R\$ 2.325,08
- Frete.....:	R\$ 8.000,00
- Subtotal.....:	R\$323.882,06
- MVA aplicada 88,19%.....:	R\$285.631,59
- Total base de cálculo apurada.....:	R\$609.513,65
- ICMS calculado à alíquota de 18%.....:	R\$109.712,46
- Crédito do ICMS destacado no documento fiscal 07%.....:	R\$ 21.948,99
- ICMS devido, objeto do lançamento fiscal.....:	R\$ 87.763,47.

Da análise efetuada na memória de cálculo acima transcrita, se chega à seguinte conclusão:

1) O cálculo da exigência da ST no valor de R\$87.763,47 inserida na autuação pelo autuante está incorreto pois não levou em consideração o valor da ST calculada pelo autuado e demonstrada no DANFE fl. na ordem de R\$83.331,46. Portanto, neste ponto, a autuação se encontra majorada incorretamente, devendo ser deduzido da exigência este valor.

2 – Foi incluído pelo autuante na base de cálculo o valor do frete na ordem de R\$8.000,00 não considerado pelo autuado em seu cálculo, ao meu ver de forma correta, consoante se constata através da leitura do Art. 8º, § 6º da Lei nº 7.014/96, e também na Clausula terceira, § 3º do Protocolo ICMS 109/2009:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

(...)

*§ 6º Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas.*

No caso concreto o DANFE foi emitido no dia 17/12/2018, com data de saída nesse mesmo dia, enquanto que o DACTE emitido pelo transportador ocorreu no dia 19/12/2018, portanto, não era do conhecimento do sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, logo, o valor de R\$8.000,00 a título de frete deve ser excluído da base de cálculo apurada pelo autuante, cuja exigência deverá recair sobre o destinatário da mercadoria.

Em relação ao valor do IPI na quantia de R\$2.325,08, consignada pelo autuante para efeito de determinação da base de cálculo da ST, registro que tal valor se encontra destacado no DANFE, enquanto que a legislação tributária estadual, em seu Art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96, determina:

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

(...)

*II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

Desta maneira, da análise levada a efeito na planilha de memória de cálculo apresentada pelo autuado, fl. 45, ficou evidenciado que o mesmo não incluiu o IPI na base de cálculo da ST, conforme determina o Art. 23, II da Lei nº 7.014/96, logo, a exigência da ST incidente sobre retenção efetuada a menos pelo autuado deve recair apenas sobre o valor do IPI na ordem de R\$2.325,08 não considerado pelo autuante, ao qual incidirá a MVA de 88,19% que corresponde ao valor de R\$2.050,48, que adicionada ao valor do IPI chega-se a uma base de cálculo total no montante de R\$4.375,56 sobre a qual, aplicando-se a alíquota interna de 18% chega ao valor efetivamente devido pelo autuado na ordem de R\$787,60.

No tocante ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário formulado pelo autuado ela está prevista pelo Art. 151, III do CTN, enquanto que sua exigibilidade só ocorre após serem consideradas definitivas as decisões no processo administrativo fiscal.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração no valor de R\$787,60.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **099883.0730/18-2**, lavrado contra **BIGNARDI – INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PAPEIS E ARTEFATOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$787,60**, acrescido da multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de julho de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

ARIVALDO LEMSO DE SANTANA - JULGADOR