

**PROCESSO** - A. I. Nº 206973.1201/06-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA DE BEBIDA DAS AMÉRICAS – AMBEV  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA DE BEBIDA DAS AMÉRICAS - AMBEV e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0188-01/08  
**ORIGEM**  
**INTERNET** - IFEP INDÚSTRIA  
- 07/11/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0314-12/08

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDAS DE BEBIDAS A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO A MENOS. Restou caracterizado que em relação às operações objeto da autuação o contribuinte está obrigado a efetuar a retenção e recolhimento do imposto com base em MVA aplicável a estabelecimento industrial, ex-vi Art. 351, inciso I do RICMS/Ba. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença nas quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Documentação fiscal apresentada pelo sujeito passivo resulta em revisão do lançamento, gerando redução do débito apurado. Infração nº 3 mantida parcialmente e integralmente a infração nº 4. **c)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Alei atribui ao distribuidor a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. Infração caracterizada. Não acolhidas às argüições de nulidade. Decisão recorrida mantida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, interpostos pelo sujeito passivo e pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, "a", item 1, do RPAF/99.

O presente Auto de Infração foi lavrado para se exigir imposto no valor histórico de R\$980.094,30 (novecentos e oitenta mil e noventa e quatro reais e trinta centavos), acrescido de multas legais, imputando ao sujeito passivo as seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado;
2. falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado;
3. falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado;
4. falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício;
5. falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Consta, ainda, na descrição dos fatos que o levantamento quantitativo de estoque, foi constatado, também, omissão de saídas em valor inferior à omissão de entradas, conforme demonstrativos de fls. 396 à 401, nos períodos de 01.01.2002 a 31.12.2002.

Durante a instrução do feito, após o sujeito passivo ter acostado diversas notas fiscais, fls. 673/793, o processo foi baixado em diligência e o autuante, reconheceu a pertinência de alguns documentos e reduziu o valor da infração 3, de R\$768.037,05 para R\$490.506,29, majorou o valor da infração 5, de R\$177.823,68 para R\$415.459,85, e manteve os valores das demais infrações.

A 1<sup>a</sup> JJF, ao analisar a impugnação interposta pelo autuado afastou as preliminares de nulidades do lançamento, e julgou o Auto de Infração parcialmente procedente aduzindo, em síntese que:

*"Inicialmente afasto as alegações defensivas referentes às multas aplicadas, que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, assim como que são onerosas e configuram enriquecimento ilícito, considerando que no caso da lide as infrações estão todas devidamente previstas na Lei nº 7.014/96, que trata sobre o ICMS no Estado da Bahia. Quanto ao seu cancelamento ou redução, requeridos pelo autuado, verifico que as mesmas ficaram devidamente caracterizadas e por ter ficado evidenciado que o cometimento das irregularidades implicou em falta de recolhimento do imposto, não acolho o pleito, tendo em vista o disposto no art. 42, § 7º da Lei acima citada."*

*Acrescento que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do*

RPAF/99, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara, tendo sido identificados, com segurança, as infrações e o infrator. Ademais, foram elaborados e acostados ao processo, os demonstrativos para determinação do débito referente a cada infração, com base nos respectivos documentos de origem, correspondentes aos períodos de ocorrência dos fatos geradores que foram objeto deste lançamento. Além do que, tendo recebido cópias reprográficas dos demonstrativos, o sujeito passivo exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação, evidenciando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Ressalto que visando atender solicitação do impugnante, apresentada após a informação fiscal, para que fosse determinada a entrega dos arquivos magnéticos elaborados pela autuante, relativos ao levantamento concernente às infrações 03 a 05, bem como que lhe fosse disponibilizado um prazo para que pudesse cotejar os dados levantados durante a ação fiscal com a documentação fiscal que detinha em seu poder, o processo foi diligenciado, para que fossem entregues ao contribuinte os referidos arquivos, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para ele se manifestasse.

Noto que o autuado, tendo recebido os elementos solicitados, se insurgiu contra o prazo concedido, pugnando pela nulidade da autuação, sob o entendimento de que no caso presente deveria ter sido reaberto o prazo de defesa em 30 (trinta) dias.

Entendo que essa preliminar de nulidade não pode ser acatada, pois não houve o sugerido cerceamento do direito de defesa do impugnante. Em primeiro lugar, os arquivos magnéticos que lhe foram entregues se referem a demonstrativos acostados aos autos, aos quais o impugnante teve acesso quando foi cientificado a respeito do Auto de Infração, não sendo, portanto, elementos novos no processo. Em segundo lugar, o levantamento realizado pela fiscalização teve como suporte os livros, os documentos fiscais e os dados informados pelo contribuinte, o que descharacteriza sua alegação de desconhecer o material entregue mediante diligência.

Em obediência ao previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/99, foram fornecidos os arquivos pleiteados pelo autuado, com a indicação do prazo regulamentar de dez dias para sobre eles se manifestar. Acrescento que de acordo com declaração da autuante, os resultados do levantamento apontando as omissões detectadas, já tinham sido repassados para o contribuinte durante a ação fiscal, para que fosse verificado se existiam equívocos, sem que nenhum erro tivesse sido apontado nos demonstrativos. Constata-se, assim, que não houve cerceamento de defesa, pois o prazo concedido ao recorrente foi aquele regularmente previsto e, principalmente, porque as informações que embasaram a autuação foram colhidas perante o próprio impugnante.

Saliento que tendo o processo sido pautado para julgamento, na sustentação oral foi alegado pelo sujeito passivo que os arquivos magnéticos fornecidos através de diligência não continham os movimentos de saída em formato de planilha eletrônica, fato que teria lhe impossibilitado de analisar os equívocos existentes no levantamento. Assim, a 1ªJJF deliberou pelo envio do processo à IFEP Indústria, para que fosse entregue ao contribuinte cópia das planilhas elaboradas durante a ação fiscal, em meio magnético, quando foi reaberto o seu prazo de defesa de 30 (trinta) dias.

Assim, após o cumprimento dessa determinação, tendo o impugnante apresentado diversas notas fiscais concernentes à entrada dos produtos Brahma chopp lata (código 10076422) e Skol lata 350 ml (código 10076059), a autuante refez o levantamento quantitativo, o que gerou alteração dos resultados correspondentes às infrações 03 e 05, conforme discorrerei ao tratar sobre o mérito de cada uma das imputações.

Observo que apesar de o autuado ter se insurgido contra o prazo de 10 (dez) dias que lhe foi concedido para se manifestar a respeito do resultado das diligências, é esse o prazo previsto no presente caso, em conformidade com o § 7º do art. 127 do RPAF/99. Ademais o prazo de 30

*dias pleiteado para apresentação de manifestações defensivas já tinha sido ultrapassado desde o ingresso do pedido pelo autuado nesse sentido.*

*Quanto às argumentações de que através da revisão procedida na diligência os valores originalmente apontados não poderiam ser majorados e de que teriam sido indicadas novas infrações inexistentes originalmente, tratarrei a respeito quando me reportar sobre cada infração.*

*No mérito, verifico que a autuante imputou ao sujeito passivo cinco irregularidades. Por questões de método, analisarei as infrações na mesma seqüência abordada pela defesa.*

*A infração 01 se referiu à retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Vejo que a exigência tributária está prevista nos artigos 62, inciso II, alínea “a”, bem como no art. 353, inciso II do RICMS/97, estando devidamente caracterizada nos autos.*

*Noto que o impugnante argüiu que sendo o seu estabelecimento atacadista, a autuante incorreria em equívoco ao se utilizar da MVA correspondente à saída das mercadorias de estabelecimento industrial. Discordo dessa assertiva, desde quando o caso sob análise se refere às saídas de estabelecimento atacadista de mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem que nas transferências anteriores, que foram efetivadas pelas unidades industriais do mesmo grupo empresarial, tivesse sido retido o tributo concernente à substituição tributária. Nessa situação, efetivamente o contribuinte está obrigado a efetuar a retenção e o recolhimento do ICMS, com base na MVA de indústria e não de atacadista, conforme previsão contida no art. 355, inciso I do RICMS/97, que transcrevo em seguida.*

*“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;”*

*Ressalto que em atendimento a diligência determinada pela 1ª JJF, a Parecerista apontou que no período objeto da autuação o contribuinte recebeu mercadorias em seu estabelecimento tanto através de transferências como por meio de aquisições, fato que não descaracteriza a aplicação da MVA correspondente à indústria, considerando que de acordo com os artigos 355, inciso I e 356, § 2º do RICMS/97, nessa situação deve ser aplicada a MVA utilizada pela autuante.*

*Dessa forma, mantenho a infração 01 na íntegra.*

*Considerando que as infrações 02 a 05 decorreram da falta de recolhimento do ICMS, sendo tais fatos apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, analisarei as quatro infrações de forma conjunta.*

*Observo que com bastante propriedade a autuante demonstrou estarem destituídas de fundamentação as alegações defensivas concernentes à suposta incorporação, em novembro de 2002, da empresa CBB – Companhia Brasileira de Bebidas pela empresa Fratelli Vita Bebidas Ltda., quando os estoques finais da empresa incorporada, apurados em 2002, teriam sido transferidos para a incorporadora. Esta afirmação se baseia principalmente no fato de que aquela empresa permaneceu funcionando, na situação de ativa no cadastro, somente*

*pedindo baixa em março de 2004, portanto existindo oficialmente até essa data.*

*Ademais, da análise das cópias reprográficas das folhas do livro Registro de Inventário, constato que os estoques verificados em 31/12/2002 eram inexistentes em 31/12/2003, fato que unido à falta de comprovação de emissão de notas fiscais de saída, atestam de forma inequívoca a ocorrência de irregularidade nos procedimentos adotados pelo contribuinte.*

*Ao contestar essas infrações o sujeito passivo simplesmente argumentou que todas as operações que realizara foram devidamente escrituradas e contabilizadas. Complementou sua linha defensiva, alegando que ao cotejar, por amostragem, os dados constantes no Registro 54, no livro Registro de Inventário e no Relatório Quantitativo de Entradas e Saídas, verificará que a autuante duplicara notas fiscais no levantamento realizado, o que o conduziu a concluir ser impertinente a autuação, sem trazer as provas materiais pertinentes. Posteriormente, no entanto, o autuado veio a apresentar uma razoável quantidade de notas fiscais de entrada correspondentes aos produtos Brahma chopp lata (código 10076422) e Skol lata 350 ml (código 10076059), fato este que propiciou uma revisão do levantamento quantitativo de estoques, em atendimento a diligência determinada pela 1ª JJF.*

*Vejo que a autuante, de forma acertada, procedeu à análise de todas as notas fiscais colacionadas pelo contribuinte, elaborando novos demonstrativos para as infrações que tiveram os mencionados produtos entre as mercadorias objeto dos respectivos levantamentos. Observo que em virtude da consignação dos dados concernentes às referidas notas fiscais, em relação àqueles produtos ocorreu uma inversão da situação inicialmente detectada, isto é, passaram a apresentar omissões de saídas, quando a princípio tinham resultado em omissões de entradas. Tal ocorrência gerou importantes modificações nos resultados correspondentes às infrações 03 e 05, não tendo gerado nenhuma mudança em relação às demais imputações.*

*Analisando os demonstrativos correspondentes a cada uma dessas infrações, assim como os Demonstrativos de Cálculo das Omissões relativos aos exercícios de 2002 (fls. 429 a 436) e de 2003 (fls. 492 a 494), constato que no caso do exercício de 2002 a autuante apurou a ocorrência de omissões tanto de entradas como de saídas, prevalecendo como de maior valor monetário aquela referente às entradas. Foi feito desmembramento em relação às presunções de omissões detectadas, em relação às mercadorias cujas saídas estão sujeitas ao regime da substituição tributária (contribuinte substituto) e às mercadorias cujas saídas continuam no regime normal de tributação. Assim, através da infração 03 foi exigido o ICMS relativo à presunção de omissão de saídas anteriores concernente às mercadorias adquiridas de terceiros, haja vista que as mercadorias têm tratamento de regime normal de tributação quando de sua aquisição, já que a mercadoria passa à condição de sujeita ao regime de substituição tributária quando das operações de saídas, momento em que o contribuinte assume a condição de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes.*

*Ao incluir as quantidades das mercadorias identificadas pelos códigos 10076422 e 10076059, correspondentes às notas fiscais posteriormente anexadas pela defesa, a autuante elaborou novo demonstrativo (fls. 799 a 801), no qual apontou que a inversão no tipo de omissão originalmente detectada, resultou na redução do montante do débito apurado, que passou a representar a cifra de R\$ 490.506,29. Desta forma, a infração 03 fica mantida parcialmente, nesse valor.*

*Saliento que considerando que esta infração resultara em omissões tanto de entradas como de saídas, tendo sido exigido apenas o valor do imposto relativo à omissão que representava maior repercussão financeira (entradas), e tendo em vista que a inclusão das notas fiscais de entrada representou um acréscimo nas omissões de saídas apontadas inicialmente no demonstrativo de fls. 397 a 401, ainda assim foi elaborado novo demonstrativo (fls. 804 a 806), procedimento adotado corretamente pela autuante, haja vista que apesar de a omissão de*

entradas ter permanecido como de maior valor monetário, ainda assim essa metodologia deve ser seguida, para que os demonstrativos permaneçam nos autos como elementos de prova. Assim, resta esclarecido que este fato não representou em criação de nova infração, conforme alegado pelo impugnante. Este fato torna des caracterizada, também, a argüição de ter decaído o direito de constituição do crédito tributário.

Já na infração 04 foi apontado o valor do imposto relativo à presunção de omissão de saídas anteriores concernentes às mercadorias adquiridas de terceiros, cujas operações tanto nas entradas como nas saídas subsequentes têm tratamento de regime normal de tributação. Esta imputação se referiu ao exercício de 2002. Neste caso, tendo em vista que a exigência tributária não foi elidida, a infração resta mantida na íntegra.

Saliento que não prospera a alegação de que o contribuinte somente operava com mercadorias recebidas através de transferências das unidades industriais, o que, se verdadeiro fosse, poderia resultar na inadequação da aplicação da figura da presunção, já que a presunção de omissão de saídas representa receita decorrente de operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto, que serviram para o pagamento das aquisições não declaradas (omitidas), a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção. Assim, o assunto foi discutido em pauta suplementar, tendo a 1ª JJF concluído por determinar a realização de diligência à ASTEC/CONSEF, para que diligente revisor verificasse a documentação e os livros fiscais do contribuinte, realizando a necessária análise, emitindo Parecer acompanhado dos respectivos demonstrativos, de modo a oferecer respaldo e segurança ao órgão julgador na tomada de Decisão a respeito da lide.

Neste sentido, vale esclarecer que a presunção de omissão de saída de mercadorias aplicada, em relação ao exercício de 2002, está caracterizada pelo fato de o contribuinte adquirir mercadorias junto a terceiros, conforme ficou demonstrado no Parecer ASTEC nº. 077/2007, emitido em atendimento à diligência acima referida. No citado Parecer ficou demonstrado que no exercício de 2002 ocorreram entradas de mercadorias tanto através de aquisições de terceiros, como através de transferências, enquanto que no exercício 2003 a totalidade das mercadorias comercializadas foi adquirida de terceiros, confirmando o acerto da imposição tributária.

No que se refere ao exercício de 2003 (infração 02) foi identificada omissão de saídas de mercadorias, ou seja, tendo ocorrido saídas sem a emissão dos correspondentes documentos fiscais, foi corretamente exigido o imposto pelo regime normal de tributação. Assim, a infração 02 que diz respeito ao imposto devido pelo sujeito passivo decorrente das saídas omitidas, não foi des caracterizada pelo sujeito passivo. Mantida a autuação.

A infração 05 envolve os exercícios de 2002 e 2003 e se refere à falta de retenção e recolhimento do imposto devido na condição de contribuinte substituto. Observo que nesta infração está sendo exigida a falta da retenção do imposto, tomando por base para o cálculo do imposto os valores das omissões de saída apontadas na infração 02 (exercício de 2003) e nos valores identificados, no levantamento quantitativo do exercício de 2002, também em relação às mercadorias que foram identificadas com diferenças por omissão de saídas. O contribuinte, na condição de distribuidor, nas saídas de mercadorias arroladas na substituição tributária, está obrigado a proceder à retenção e recolhimento do imposto na qualidade de contribuinte substituto e, como ficou demonstrado nos autos, foram efetuadas saídas de mercadorias sem a emissão da competente documentação fiscal, não tendo sido procedida, por consequência, a retenção e o recolhimento, já que se trata de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Observo, no entanto, que ao incluir as mercadorias relacionadas nas notas fiscais de entrada trazidas pelo contribuinte, como neste caso a imputação se refere à omissão de saídas, de forma contrária àquela que ocorreu com a infração 03, o novo demonstrativo (fls. 802/803) resultou em modificação do montante do débito para um valor superior àquele inicialmente

*apurado, isto em relação ao exercício de 2002. Considerando, entretanto, que esse resultado implica em agravamento do valor do lançamento original, não poderá ser exigido através do Auto de Infração em lide, tendo em vista o disposto no art. 156 do RPAF/99, devendo essa diferença ser objeto de nova ação fiscal, a ser determinada pela autoridade competente, a salvo de falhas. Registro, porém, que antes de iniciado o novo procedimento fiscal, aqui recomendado, o sujeito passivo poderá efetuar o pagamento do imposto, acaso devido, de forma espontânea, eximindo-se de sanções. Quanto aos valores referentes ao exercício de 2003 não sofreram nenhuma alteração, tendo em vista que em relação a esse período não ocorreu a apresentação de documentos fiscais.*

*Dianete do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, com a manutenção integral das infrações 01, 02, 04 e 05, enquanto a infração 03 fica mantida parcialmente, no valor de”*

Diante das reduções realizadas pelos Julgadores de Primeira Instância administrativa, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício.

Inconformado com a Decisão proferida em primeiro grau, o autuado interpôs Recurso Voluntário, argüindo, em sede de preliminar, o cerceamento de defesa. Segundo o recorrente, até a presente data, não lhe foi entregue o relatório de todos os arquivos magnéticos indicando as inconsistências do arquivo enviado pelo recorrente, quando da transmissão do SINTEGRA, ficando, impossibilitado de analisar as supostas omissões por meio de demonstrativos impressos, em razão do vultoso número de operações envolvidas.

Em relação à infração 1 alega que a Decisão guerreada encontra-se equivocada, uma vez que os julgadores *a quo* entenderam ser aplicável a MVA relativa às aquisições na indústria, quando, em verdade, deveria ser aplicada, no presente caso, a MVA relativa às aquisições no atacado, estabelecidas no anexo 88, por se tratar de centro de distribuição externo e não praticar atividades industriais.

Aduz que o inciso II, alínea “a”, do art. 61 do RICMS estabelece que as operações sujeitas ao regime de substituição tributária deverá ser aplicada a MVA adequada de acordo com o estabelecimento fornecedor ou remetente e que o autuante não observou a diferença entre as operações de transferências e as aquisições realizadas pelo autuado, aplicando os percentuais da MVA referente às aquisições na indústria para ambos os casos.

Quanto à infração 2 diz que a Decisão proferida em Primeira Instância não está devidamente fundamentada, uma vez que as razões expostas pelos Julgadores da JJF não são suficientes para manter a infração. Prosseguindo com a sua impugnação, assevera que em novembro de 2002 a FRATELLI VITA BEBIDAS LTDA. incorporou a CBB - companhia brasileira de bebidas, empresas pertencentes ao grupo AMBEV e naquela oportunidade, os estoques finais da empresa incorporada, apurados em 2002, foram transferidos para a incorporadora, não havendo, destarte, movimentações de entradas e saídas de mercadorias tributáveis.

Alega, ainda, que o autuante não poderia desconsiderar as notas fiscais de transferências dos estoques finais da incorporada, por eventual descumprimento de obrigação acessória, baixa no cadastro da empresa incorporada, para imputar a infração fiscal.

Já em relação às infrações 3, 4 e 5, que se referem à apuração mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, o contribuinte as impugnou conjuntamente, alegando que a auditoria foi baseada em presunções, não havendo uma contagem física de estoques.

Assevera que a presunção apenas deverá ser empregada em caráter excepcional, quando se constatar irregularidade da documentação ou não entrega da mesma, devendo ser mantido, se não forem apresentados os elementos para a construção da base de cálculo, sendo que não foi o caso do recorrente, uma vez que esta sempre buscou colaborar com a fiscalização, necessitando, apenas, uma maior dilação de prazo para que organizasse todos os seus documentos.

Diz que a fiscalização foi baseada nas informações do arquivo magnético e livro inventário do Recorrente, tanto que houve significativa redução do débito após a documentação trazida na fase da impugnação.

Sustenta que se fosse concedido um prazo maior comprovaria a total insubsistência do Auto de Infração.

Diz que os fatos geradores ocorridos nos meses de julho e setembro de 2002, que poderiam ensejar a lavratura de novo Auto de Infração, já decaíram, uma vez que restam ultrapassados mais de 05 (cinco) anos, ocorrendo a homologação tácita.

Alega que a multa aplicada foi aplicada em demasia, violando, portanto, os princípios do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Ao final, pugna pelo Conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário, para que seja reformada a Decisão de primeiro grau e seja cancelado o crédito exigido, arquivando o Auto de Infração. Caso não seja dado total provimento, requer a redução da multa aplicada.

A PGE/PROFIS, ao se manifestar acerca do Recurso Voluntário, afasta a preliminar de cerceamento de defesa alegando que durante o curso do feito foram realizadas diversas diligências o que proporcionou ao autuado exercer o seu direito de defesa. Diz que concorda com a Decisão recorrida quando afirma “que apesar de terem sido entregues todos os papéis de trabalho que consubstanciam a autuação, ou em meio físico ou em meio magnético, tais documentos foram identificados em poder da própria empresa, que, inclusive conseguiu reunir provas e elementos para desconstituir consideravelmente parte das infrações”.

Assevera que a infração encontra-se correta, isto porque na infração em exame é exigido o ICMS devido pelo industrial que em operações anteriores não reteve e recolheu em favor da Bahia, cabendo ao atacadista, fazê-lo. Sendo o ICMS devido em operações anteriores, resta evidente que o cálculo deve ser feito considerando a primeira operação realizada, que foi a de saída do industrial, e o art. 355 do RICMS é claro ao dispor neste sentido.

No que concerne a sucessão empresarial por incorporação no ano de 2002, aduz que a alegação é frágil, em razão de não ter sido acompanhada de provas necessárias para confirmar o alegado, uma vez que a empresa apenas deu baixa em sua inscrição em 2004 e o registro de livro de inventário de 2003, ou seja um ano após a suposta incorporação.

No tocante à presunção por levantamento quantitativo de estoques, além do autuado não apresentar provas capazes de elidir a presunção legal, diz que o recorrente insiste em afirmar que não foi possível reunir mais elementos para afastar os dados levantados pelo autuante e acrescenta que não tendo sido apresentados fatos, nem provas, em sede de Recurso, não tem como se acatar a alegação do contribuinte.

Em relação ao argumento de que os créditos tributários referentes ao exercício de 2002 foram extintos pela decadência, afirma que tal argumento não se sustenta, pois o Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2006 e a autuação reporta-se a 2002.

Já em relação às multas aplicadas, assevera que as mesmas estão previstas em lei, não sendo possível a discussão quanto à constitucionalidade delas neste órgão colegiado, cabendo apenas a análise da pertinência das multas impostas na autuação que ao seu ver encontram-se adequadas.

Ao final pugna pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário – Infração 1)**

Inicialmente, venho afastar a preliminar de cerceamento de defesa argüida pelo sujeito passivo, no qual alega que não lhe foram entregues as planilhas em meio magnético com as inconsistências indicadas na autuação.

Em que pese a recorrente vir ao longo da instrução processual alegando que não lhe foram

entregues todas as planilhas que fundamentaram o auto de infração em meio magnético, a análise dos autos, não se verifica a veracidade destas alegações. Consta às fls. 615 e 646, que a Empresa autuada recebeu todas as informações que embasaram o lançamento de ofício, tendo, inclusive indicado, às fls. 629/639, os equívocos que considerou existentes. Ademais, observa-se, que durante o curso do julgamento pela JJF foram realizadas diversas diligências, tendo o autuado tomado ciência de todas elas, concedendo-lhe, ainda, prazo para se manifestar sobre elas, não se vislumbrando, destarte, qualquer violação ao exercício da ampla defesa.

A teoria geral do processo apenas admite o acatamento de nulidades processuais, quando o vício processual ocasionar prejuízo irreparável a uma das partes. O RPAF, em consonância com tal preceito processual, estabeleceu, na parte primeira do § 2º, do seu art. 18, que “*não se declarará a nulidade sem prejuízo*“.

Correto foi o entendimento da JJF ao afirmar que o autuado recebeu, em meio magnético, todos os demonstrativos solicitados em 22.08.2007, uma vez que se coaduna com as provas existentes dos autos.

Assim, tendo em vista que o autuado recebeu todas as planilhas que lastrearam a autuação, conforme se extrai dos autos, e não havendo qualquer vício insanável que pudesse macular o lançamento de ofício, afasto a preliminar de cerceamento de defesa suscitada pelo Autuado.

Tendo sido ultrapassada a preliminar de nulidade argüida pelo recorrente passamos a analisar o mérito da autuação.

A infração 1 imputa ao recorrente a retenção e recolhimento a menos de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Sustenta o recorrente que o autuante se equivocou em utilizar a MVA correspondente à saída das mercadorias industriais, uma vez que o seu estabelecimento é atacadista.

Compulsando os autos, observo que a autuação se refere às saídas de mercadorias tributáveis de estabelecimento atacadista de mercadorias enquadradas na substituição tributária, sem que nas transferências anteriores, que foram efetivadas pelas unidades industriais do mesmo grupo empresarial, tivesse sido retido o tributo concernente à substituição tributária.

Ao meu sentir a decisão proferida em Primeira Instância encontra-se equivocada, isto porque o M.M. prolator do Acórdão de fls. 824/839, fundamentou o seu *decisum* num artigo de lei que não era o vigente à época dos fatos.

A presente infração imputa ao recorrente penalidades à legislação tributária ocorridas no ano de 2002, mais precisamente nos meses de setembro, outubro e novembro, sendo que o decreto que instituiu a utilização de MVA industrial, nas transferências entre filiais atacadistas de uma indústria passou a ter vigência em 04.02.2003, ou seja, após a ocorrência dos supostos fatos geradores.

A redação originária do art. 355, I, do RICMS, vigente à época dos fatos, não determinava de forma expressa, como fez após o advento do Decreto nº 8435/03, que a MVA a ser utilizada entre filiais atacadistas deveria ser a industrial, vejamos:

*“Art. 355 – Não se fará a retenção do imposto ou antecipação do imposto, nas operações internas e nas aquisições de fora do Estado, às quais se aplicarão as normas comuns da legislação, quando a mercadoria se destinar:*

*I – a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, na hipótese de transferência de estabelecimento industrial localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto nas operações internas subsequentes, equiparando-se nestas operações à própria indústria, devendo ser observado pelo estabelecimento filial atacadista destinatário o disposto no § 2º do artigo seguinte.*

**(Redação original, vigente até 03.02.2003).**

Vejamos, abaixo, o texto deste mesmo artigo, após o advento do Decreto nº 8435/03, com vigência, a partir de 04.02.2003:

*Art. 355 – Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:*

*I – a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipóteses em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte. (grifos nossos)*

Através de uma interpretação lógica / sistemática, pode-se inferir que a aplicação da MVA, indústria nas transferências entre estabelecimentos atacadistas do mesmo industrial, passou a ser aplicada a partir das alterações advindas com o Decreto nº 8435/03, motivo pelo qual o recorrente reteve o imposto utilizando a MVA atacadista, ao invés do industrial, como está se exigindo no presente lançamento de ofício.

No direito tributário a aplicação da lei nova a fatos já ocorridos, apenas é cabível quando a lei nova é mais benéfica ao contribuinte. Ocorre que, no presente caso, a lei nova apenas prejudicaria o sujeito passivo, uma vez que o obrigaria a utilizar uma MVA mais gravosa da que era exigida anteriormente, ou seja, a da atacadista.

Para se chegar à conclusão de que a MVA a ser aplicada no caso em análise é a atacadista, não é necessário maior digressão. Caso a aplicação da MVA para as transferências entre atacadistas do mesmo industrial fosse a industrial, antes do Decreto nº 8435/03, certamente o legislador Estadual não alteraria um dispositivo de lei para inserir o comando, de forma expressa, que nas transferências entre filiais atacadistas da indústria, deveria ser utilizada a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial.

Ora, se antes de 03.02.2003, não havia expressamente disposto que a MVA a ser aplicada no caso em análise seria a industrial, passando a ser exigida a partir de 04.02.2003, não há como interpretarmos a lei de forma contrária, e afirmar que a retenção do imposto a ser realizada pelo autuado deveria ser utilizando a MVA industrial, sob pena de infringirmos um dos princípios basilares do Estado democrático de direito, que é a irretroatividade da lei.

Vale ressaltar que rege no direito tributário o princípio da tipificação cerrada, ou seja, é vedado ao aplicador da Lei dilargar a interpretação do texto de lei a fim de dar-lhe uma aplicação mais abrangente.

Acerca da tipificação cerrada da Lei Tributária, Roque Antonio Carrazza, leciona com bastante maestria que “...as leis tributárias não se compadecem com a interpretação extensiva. Pelo contrário, demandam interpretação estrita, para que resultem melhor protegidos os direitos e garantias dos contribuintes. Esta, sem dúvida, a melhor maneira de evitar o arbítrio e o abuso de poder fazendários.”

Vale, mais uma vez, ressaltar que tendo em vista que o legislador apenas declarou que a MVA a ser utilizada entre filiais atacadistas, deve ser a da industria, só passou a ser exigida após 04.02.03, ou seja, após a autuação, e se não tinha tal dispositivo anteriormente, não há como se interpretar contrariamente, sob pena de dar uma interpretação extensiva a lei, que é totalmente vedada pelo nosso ordenamento jurídico.

Diante tudo o exposto, entendo que a MVA a ser aplicada no caso sub análise, é a do atacadista, conforme foi aplicada pelo sujeito passivo, motivo pelo qual julgo insubstancial a presente infração.

No que concerne à infração 2: falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, as teses sustentadas pelo sujeito passivo para elidir esta infração não merecem ser acolhidas, isto porque a JJF, ao analisar a impugnação do recorrente, fundamentou, com bastante clareza e profundidade, os motivos que lhe convenceram a manter esta infração, conforme se depreende do Acórdão hostilizado, não havendo, portanto, qualquer respaldo a suposta alegação de ausência de fundamentação.

Já em relação à autuação de fato, a falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, observo que a decisão proferida em primeiro grau administrativo deste CONSEF não merece ser reformada.

A infração imposta ao recorrente encontra-se fartamente comprovada, conforme se extrai dos autos.

Apenas para demonstrar o quanto acertada foi a decisão guerreada, vale transcrever trecho do Acórdão hostilizado que demonstra a pertinência da autuação:

*“a autuante demonstrou estarem destituídas de fundamentação as alegações defensivas concernentes à suposta incorporação, em novembro de 2002, da empresa CBB – Companhia Brasileira de Bebidas pela empresa Fratelli Vita Bebidas Ltda., quando os estoques finais da empresa incorporada, apurados em 2002, teriam sido transferidos para a incorporadora. Esta afirmação se baseia principalmente no fato de que aquela empresa permaneceu funcionando, na situação de ativa no cadastro, somente pedindo baixa em março de 2004, portanto existindo oficialmente até essa data”* e que *“da análise das cópias reprográficas das folhas do livro Registro de Inventário, constato que os estoques verificados em 31/12/2002 eram inexistentes em 31/12/2003, fato que unido à falta de comprovação de emissão de notas fiscais de saída, atestam de forma inequívoca a ocorrência de irregularidade nos procedimentos adotados pelo contribuinte”*.

Por outro lado, o sujeito passivo, durante o curso da instrução do feito, não trouxe aos autos qualquer prova que pudesse elidir a infração imputada. Observo, ainda, que os julgadores de primeira instância ao se manifestarem sobre a impugnação do autuado, atacaram todos os pontos elencados pelo recorrente, bem como fundamentaram devidamente o seu *desisum*, motivo pelo qual mantendo a infração 2 na sua integralidade.

As infrações 3, 4 e 5, se relacionam às omissões de entrada e saída de mercadorias, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadoria, em exercício fechado.

O levantamento quantitativo de estoque foi elaborado levando por base as informações obtidas através do SINTEGRA. Tendo em vista que a empresa não forneceu o Registro 74, no qual constam as informações do estoque inicial e final, tais dados foram obtidos através do livro Registro de Inventário, conforme fls. 402/409.

A infração 3, relativa à presunção de omissão de saídas anteriores concernente às mercadorias adquiridas de terceiros, na qual possui tratamento de regime normal de tributação, quando da sua aquisição, tendo em vista que tais mercadorias passam ao regime de substituição tributária na sua saída, este é momento em que o contribuinte passa a responsável tributário por substituição, sendo responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes.

Observo que o fiscal autuante ao incluir as notas fiscais apresentadas pelo recorrente, referentes às mercadorias identificadas com os Códigos nºs 10076422 e 10076059, o auto de infração foi alterado, apontando uma inversão no tipo de omissão inicialmente demonstrada, reduzindo o valor desta infração (3) de R\$768.037,05 para R\$490.506,29.

Com a finalidade de demonstrar o quanto está correto o Acórdão hostilizado, destacamos trecho da conclusão do voto que manteve a infração *sub judice*:

*“Saliente que considerando que esta infração resultara em omissões tanto de entradas como de saídas, tendo sido exigido apenas o valor do imposto relativo à omissão que representava maior repercussão financeira (entradas), e tendo em vista que a inclusão das notas fiscais de entrada representou um acréscimo nas omissões de saídas apontadas inicialmente no demonstrativo de fls. 397 a 401, ainda assim foi elaborado novo demonstrativo (fls. 804 a 806), procedimento adotado corretamente pela autuante, haja vista que apesar de a omissão de entradas ter permanecido como de maior valor monetário, ainda assim essa metodologia deve ser seguida, para que os demonstrativos permaneçam nos autos como elementos de prova. Assim, resta esclarecido que este fato não representou em criação de nova infração, conforme alegado pelo impugnante. Este fato torna descharacterizada, também, a argüição de ter decaído o direito de constituição do crédito tributário.”*

Assim, não tendo o sujeito passivo trazido aos autos outras provas que pudessem fulminar por inteiro esta infração e entendendo que correta foi a redução acatada pelos julgadores de Primeira Instância, mantenho a autuação nos termos da decisão proferida pelo órgão *a quo*. Negando, no particular ambos os recursos, em relação esta infração.

No que concerne à infração 4, a mesma deve ser mantida nos seus próprios moldes. Conforme se extrai da fls. 793-B, esta infração, em que pese ser relativa ao levantamento quantitativo de estoque, trata-se de mercadoria não enquadrada no regime da substituição tributária, motivo pelo qual não foram incluídos os produtos brama chope lata (Código nº 10076422) e Skol lata 350 ml (Código nº 10076059).

Em que pese o sujeito passivo afirmar que apenas operava com mercadorias recebidas através de transferências das unidades industriais, tais alegações não merecem ser acatadas, isto porque conforme restou comprovado em diligencia fiscal, fls. 573/577, no exercício de 2002 ocorreram entradas de mercadorias tanto através de aquisições de terceiros, como através de transferências, enquanto que no exercício 2003 a totalidade das mercadorias comercializadas foi adquirida de terceiros, motivo pelo qual esta infração deve ser mantida na íntegra.

Já em relação à 5ª infração, observo que acertada foi a Decisão proferida pela JJF. Este ilícito fiscal se refere à falta de retenção e recolhimento do ICMS devido na condição de contribuinte substituto, sendo levados, por base, para cálculo do imposto os valores das omissões de saída apontadas na infração 2 (exercício de 2003) e nos valores identificados, no levantamento quantitativo do exercício de 2002, também em relação às mercadorias que foram identificadas com diferenças por omissão de saídas.

Conforme dispõe o Regulamento do ICMS deste Estado “*O contribuinte, na condição de distribuidor, nas saídas de mercadorias arroladas na substituição tributária, está obrigado a proceder à retenção e recolhimento do imposto na qualidade de contribuinte substituto e, como ficou demonstrado nos autos, foram efetuadas saídas de mercadorias sem a emissão da competente documentação fiscal, não tendo sido procedida, por consequência, a retenção e o recolhimento, já que se trata de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária*”.

O fiscal autuante, ao incluir as mercadorias indicadas nas notas fiscais trazidas pelo recorrente, quando de sua defesa, resultou numa apuração, a mais, do débito em relação ao exercício de 2002.

Este valor apurado a mais, quando da diligência fiscal, não poderá ser exigido neste auto de infração, consoante prevê o art. 156 do RPAF, devendo, ser exigido, em outro procedimento fiscal, caso não haja ocorrido o fenômeno da decadência.

Não tendo o sujeito passivo trazido aos autos fatos ou documentos novos capazes de elidir esta infração, mantenho, a mesma, nos mesmos moldes da decisão proferida pelos julgadores da JJF.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas possuem efeito confiscatório e abusivo, deixo de me pronunciar sob tal aspecto, uma vez que o art. 167, I, do RPAF, veda a competência deste órgão julgador para declarar a constitucionalidade da Lei.

Já em relação ao pedido de redução das multas aplicadas, observo que tal pedido não pode ser apreciado por esta Colenda Câmara de Julgamento Fiscal, isto porque, as multas aplicadas referem-se a descumprimento por obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do imposto.

Conforme a legislação que regula o procedimento administrativo fiscal deste Estado, a competência para se analisar os pedidos de dispensa ou redução de multa, por descumprimento de obrigação principal, como é o caso dos presentes autos, é da Câmara Superior, motivo pelo qual deixo de analisar tal requerimento.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar a infração 1 insubsistente.

#### **VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1)**

A infração 1 diz respeito a retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição do recorrente, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, fatos geradores ocorridos nos meses de setembro, outubro e novembro de 2002.

Não existe controvérsia de que o contribuinte recebeu mercadorias (bebidas) de um estabelecimento atacadista, filial de sua unidade fabril, ambos estabelecidos fora deste Estado, mercadorias enquadradas no regime da antecipação tributária, sem proceder, quando de suas entradas neste Estado, ao recolhimento do imposto. Quando das saídas das referidas mercadorias, o recolheu aplicando a MVA de atacadista (estabelecida no anexo 88, do RICMS/97) já que, disse, as operações foram realizadas de um estabelecimento atacadista para outro atacadista, caso do recorrente, ambos atacadista da mesma unidade fabril.

Na ação fiscal foi aplicada a MVA relativa às transferências de indústria para seu atacadista filial deste Estado, conforme determinações do art. 355, inciso I do RICMS/97. O recorrente insurge-se contra a aplicação desta MVA e o nobre Conselheiro relator desta CJF entendeu razão lhe caber, uma vez que a JJF, ao proferir a sua decisão, se pautou em regra legal que somente surgiu no mundo jurídico com o advento do Decreto nº 8.435/03, com vigência a partir de 04/02/2003, não podendo tal regramento ser aplicado a fatos geradores ocorridos em 2002.

Este é o cerne da discordância do meu voto.

Concordo com sua afirmativa de que no direito tributário a aplicação da lei nova a fatos já ocorridos, apenas é cabível quando a lei nova é mais benéfica ao contribuinte e nas situações expressas pelo art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN. Também percebo não haver discordância de que o lançamento do tributo reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e deve ser regido pela lei então vigente (art. 144, do CTN).

No entanto, discordo do nobre relator quando afirma de que no presente caso houve desobediência ao princípio da tipificação cerrada que rege o Direito Tributário.

Entendo que no direito tributário, quando não existe determinação expressa e à exceção de benefícios fiscais, a norma regulamentar não pode ser interpretada somente de maneira literal. Existem entrelaçamentos que não podem, e não devem ser omitidos.

Abordando o caso presente, estou convencida de que a alteração feita ao art. 355, I do RICMS/97, através do Decreto nº 8435/03 com vigência, a partir de 04/02/2003, foi realizada apenas com vistas a dirimir dúvidas a respeito de interpretações equivocadas existentes. Este raciocínio tem base lógica e legal.

Em primeiro, a atividade de uma empresa é regida pelas normas da União Federativa. A partir do

seu objetivo social, por exemplo, uma empresa pode ser industrial, comercial ou prestadora de serviços em todos os seus gêneros. Pelo seu objetivo social é determinando o seu código de atividade (NCM), também de competência da União.

No caso concreto da AMBEV, ela é uma unidade fabril. Para realizar com eficácia a distribuição de seus produtos, estabeleceu em várias regiões do País “postos de distribuição” ou “centros de distribuição externos”, como afirma, assumindo “tais postos”, legalmente, a atividade de estabelecimento atacadista.

A legislação do IPI, que rege, em primeiro, a atividade da empresa estabeleceu normas a serem obedecidas quando da situação ora narrada. Nestes casos, sem qualquer opção por parte dos contribuintes, equiparou os estabelecimentos atacadistas de uma indústria como indústria fosse. E, no caso específico do recorrente, estas determinações estão expressas na Lei nº 9.493, de 10/09/1997, que determina entre outras:

*Art. 3º Ficam equiparados a estabelecimento industrial, independentemente de opção, os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificadas nas posições 2204, 2205, 2206 e 2208 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos:*

*I - industriais que utilizem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;*

*II - atacadistas e cooperativas de produtores;*

*III - engarrafadores dos mesmos produtos.*

Estas disposições, como não poderia deixar de ser, foram incorporadas ao Regulamento do IPI – Decreto nº 2.637 de 25/06/1998 (substituído pelo Decreto nº 4.544 de 26/12/2002) no seu art. 9º, inciso VII.

Indo adiante, o Regulamento do IPI nas suas disposições gerais (art. 487) quando indica como devem ser interpretada e aplicada as normas regulamentares ali estabelecidas, define no seu inciso V que *a referência feita, de modo geral, a estabelecimento comercial atacadista não alcança os estabelecimentos comerciais equiparados a industrial*. Ou seja, estes estabelecimentos atacadistas possuem toda uma especificidade que não deve ser considerada para os atacadistas de modo geral.

Diante destas considerações, não é o Regulamento do ICMS que define a condição do contribuinte atacadista de uma indústria, como indústria fosse, e sim a legislação federal, com sua norma pertinente à unidade fabril. Em assim sendo, o Regulamento do ICMS não foi “*além da lei, criando novas hipóteses de incidência de tributo*”.

A redação originária do art. 355, I, do RICMS, vigente à época dos fatos, já assim determinava, pois indicava a não-incidência do imposto sobre as entradas de mercadorias enquadradas no regime da antecipação tributária quando a operação fosse realizada entre um estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, na hipótese de transferência de estabelecimento industrial localizado nesta ou em outra unidade da Federação. E, no caso, o estabelecimento industrial atacadista neste Estado, equiparado à unidade fabril que lhe transferiu as mercadorias, fará a recolhimento do imposto quando de suas vendas.

Estas são as regras determinadas no RICMS antes e depois do advento da alteração procedida pelo Decreto nº 8435/03, conforme bem explicou o nobre Conselheiro ao transcrever a anterior e atual determinação do art. 355, inciso I da citada norma regulamentar.

Comungo, portanto, com a PGE/PROFIS, quando, no seu parecer, disse que “*a infração encontra-se correta, isto porque na infração em exame é exigido o ICMS devido pelo industrial que em*

*operações anteriores não reteve e recolheu em favor da Bahia, cabendo ao atacadista, fazê-lo. Sendo o ICMS devido em operações anteriores, resta evidente que o cálculo deve ser feito considerando a primeira operação realizada, que foi a de saída do industrial, e o art. 355 do RICMS é claro ao dispor neste sentido”.*

Ressalto que o próprio autuado, como de fato o é, considera-se atacadista filial da mesma unidade fabril do atacadista que lhe transferiu as mercadorias, já que, se assim não fosse, não poderia realizar suas operações comerciais como o fez. Ou seja, se não fossem atacadistas da mesma unidade fabril, inexistiria operação de transferência de mercadorias, estando elas enquadradas, ou não, no regime da antecipação tributária e o imposto, no caso em discussão e por dever, seria recolhido quando da aquisição das mercadorias.

Por fim, embora o recorrente afirme que existiram operações com terceiros e não somente por transferências, não trouxe aos autos qualquer prova do alegado. Inclusive nos autos as notas fiscais apensadas pelo autuante para exemplificar o levantamento realizado tratam, todas, de transferências.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a decisão de 1<sup>a</sup> Instância e julgar procedente a infração primeira do presente Auto de Infração.

No mais, concordo com as razões expostas pelo nobre relator quanto às demais infrações imputadas ao sujeito passivo do lançamento fiscal apreciado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria quanto à infração 1, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206973.1201/06-8, lavrado contra COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$702.563,54, acrescido das multas de 60% sobre R\$194.045,46 e 70% sobre R\$508.518,08, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais. Representa-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, com vistas a apurar a diferença do imposto apontada na revisão procedida quando da realização de diligência, no tocante à infração 05 (exercício de 2002), conforme art. 156 do RPAF/99.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1) – Conselheiros (as): Mônica Maria Roters, Álvaro Barreto Vieira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Infração 1) - Conselheiros: Márcio Medeiros Bastos, Paulo Sérgio Sena Dantas e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR/VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário – Infração 1)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário – Infração 1)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS