

A. I. Nº - 281082.0007/07-1
AUTUADO - FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO MOURA CRISÓSTOMO
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 04.03.08

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0032-04/08

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO PELO ESTABELECIMENTO E/OU ATIVO IMOBILIZADO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que parte dos bens adquiridos não estão sujeitos ao pagamento do imposto por não se destinar ao consumo. Refeito o levantamento fiscal. Reduzido o valor do débito. Infração subsistente em parte. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA CONDIÇÃO DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração parcialmente caracterizada com redução do imposto devido. b) FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. c) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA CONDIÇÃO DE RESPONSABILIDADE SUPLETIVA RELATIVO À FRETE E SEGURO NÃO INCLUSO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO. Restaram comprovadas inconsistências nos dados contidos no arquivo magnético que deu suporte ao levantamento quantitativo de estoques. Refeitos os cálculos dos itens “a” e “b”, o que implicou em redução do débito. Infrações elididas em parte. Não comprovado o pagamento do imposto correspondente ao item “c”. Infração subsistente. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/05/2007, faz exigência de ICMS no valor de R\$3.155.132,12, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, bem como do ativo imobilizado - R\$59.096,68.
2. Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de

mercadorias em exercício fechado - R\$973.064,34.

3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo do valor acrescido, com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido a parcela calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado - R\$1.144.995,29.
4. Falta de antecipação do ICMS referente a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, na condição de destinatário de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita a retenção, sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem estes valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal - R\$977.975,81 (2002 e 2003).

O autuado na sua defesa (fls. 120/139), inicialmente discorre sobre as infrações e diz que a pretensão fiscal não pode prosperar, pelos motivos que passou a expor.

Com relação à infração 1, argumenta que a exigência do ICMS da diferença de alíquota não tem amparo na Lei Complementar (LC) 87/96 e que recai sobre materiais não alcançados pela competência estadual. Transcreve o art. 155 da CF 88 e afirma que da leitura dos dispositivos constitucionais, nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes o imposto é devido ao estado de origem, de acordo com a alíquota interna e nas operações de aquisições de bens de uso/consumo, cabe ao estado de destino a diferença entre a alíquota interna e interestadual. Alega que a instituição do ICMS na esfera estadual depende de lei complementar que regule os elementos fundamentais (fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo...) nos termos dos artigos 146 e 155 da CF 88, que transcreveu à fl. 122.

Ressalta que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da ADIn 1600-8 decidiu que a ausência de regramento adequado em lei complementar acerca dos elementos essenciais do ICMS inviabiliza a instituição do imposto e que a LC 87/96 é omissa quanto a disciplina do diferencial de alíquota e que o seu regramento previsto nos artigos 6º, § 1º, 12, XIII e 13, § 3º trata apenas das operações com serviços iniciados em outro estado, não versando sobre bens destinados ao ativo imobilizado e uso consumo.

Observa que o Convênio ICMS 66/88, editado para regular provisoriamente os aspectos essenciais do ICMS, previa expressamente a incidência do diferencial de alíquotas nas operações e prestações sujeitas ao imposto e que se comparado às regras estabelecidas na LC 87/96, nas operações interestaduais de aquisição de bens de consumo não ocorre o fato gerador desta modalidade do imposto. Transcreve trecho publicado de autoria do professor Hugo de Brito Machado para reforçar o seu posicionamento de que afigura-se ilegal a exigência de diferencial de alíquotas sobre bens e consumo adquiridos por violar a LC 87/96.

Com relação à aquisição de bens do ativo permanente e impressos personalizados, afirma que o art. 7º, III, “a” do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 126, estabelece que não é devido o pagamento da diferença de alíquota, se a operação de remessa for realizada com não incidência do imposto e que no presente caso adquiriu equipamentos de informática com mais de um ano de uso no estabelecimento de origem localizado em Minas Gerais e que o art. 5º, XII do RICMS/MG dispensa o pagamento do ICMS, conforme cópia da nota fiscal 19438 juntada à fl. 158, regra esta, também contemplada no art. 6º, VIII do RICMS/BA. Entende que o tratamento deve ser igual.

Diz que adquiriu também talões de notas fiscais personalizados e outros impressos gráficos promocionais (cartazete, precificador) a serem expostos nos pontos de vendas de seus produtos, com objetivo de divulgar a marca, conforme documentos juntados às fls. 160 a 180. Argumenta que o art. 3º, V da LC 87/96 estabelece que não há incidência do ICMS nas operações com

mercadorias sujeitas ao ISSQN de competência municipal (item 13.05 da Lista do ISS). Afirma que já há jurisprudência no STJ sobre este fato (Súmula 156) e no STF, conforme cópia de decisão contida no RE102.939/SP, cujo relator foi o ministro Moreira Alves. Transcreveu o art. 6º, XIV, “d”, 1 e 2 para tentar demonstrar que este dispositivo afasta a cobrança do ICMS. Conclui que os bens usados e impressos gráficos adquiridos não estão sujeitos à exigência do ICMS.

Com relação às infrações 2 e 3, afirma que o levantamento quantitativo de estoques foi feito com base nos dados constantes dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, tendo o autuante cometido diversos equívocos tais como:

- a) mercadorias com tipos diferentes que o comercializado;
- b) mercadorias constante de notas fiscais de entradas;
- c) mercadorias constantes de notas fiscais canceladas;
- d) superdimensionamento da base de cálculo, ao utilizar a base de cálculo cumulada com a Margem de Valor Agregado).

Juntou documentos às fls. 332 a 339, para tentar comprovar a regularidade dos seus procedimentos, chamando a atenção que a fiscalização não pode suportar a exigência fiscal apenas com base nos dados oferecidos em meio magnético, sem o exame dos documentos correspondentes, nos termos dos art. 113 c/c 142 do CTN. Transcreve à fl. 130, diversos Acórdãos proferidos por Juntas e Câmara de Julgamento para reforçar o seu entendimento. Requer a nulidade da autuação, com amparo do art. 18, IV “a” do RPAF/BA, transscrito à fl. 130.

Argumenta ainda, a impossibilidade de antecipação do fato gerador do ICMS, por entender que não há previsão em lei complementar. Afirma que admitindo que tivesse adquirido mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, apenas por reforço de argumento, no seu entendimento não prevaleceria a exigência do ICMS da infração 3, visto que o art. 12 da LC 87/96 estabelece que considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, admitindo-se a exigência em momento anterior nos casos de importação de mercadorias; aquisição em leilão; aquisição em outros estados de combustíveis e lubrificantes e energia elétrica, quando não destinado à comercialização e exigência do imposto por substituição tributária em relação às operações antecedentes (art. 7º, cc/ art. 8º, § 1º).

Afirma que o legislador baiano extrapolou o seu limite de competência, ao pretender incluir todas as mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, criando novo fato gerador e base de cálculo sem o amparo da LC 87/96 e o disposto no art. 108, § 1º do CTN. Neste sentido, argumenta que o STF já se pronunciou pela suspensão da eficácia da lei estadual editada pelo Estado do Rio de Janeiro, na ADIMC 3.390-5/DF.

Com relação à infração 4, alega que na condição de contribuinte substituído, não pode ser responsabilizado pelo ICMS correspondente do frete da mercadoria recebida com retenção do imposto, por entender que esta exigência não encontra amparo na LC 87/96 e Protocolo 11/91 que disciplina a matéria, por implicar em *bis in idem*.

Ressalta que o art. 6º da LC 87/96 (fl. 133) estabelece que lei estadual poderá atribuir ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de contribuinte substituto e o art. 8º, que transcreveu, estabelece a base de cálculo para fins de substituição tributária. Diz que na situação presente, adquire bebidas (cervejas) de estabelecimentos situados neste Estado e em outros Estados, sujeitando-se à sistemática da substituição tributária. Argumenta que não havendo preço final estabelecido para os produtos que comercializa o valor a ser recolhido por substituição tributária devem corresponder ao valor da operação própria acrescido do frete, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, bem como a margem de valor agregado (MVA), em conformidade com o disposto no art. 23, II da Lei 7.014/96.

Aduz que exigir dele, na condição de contribuinte substituído, o recolhimento do ICMS sobre frete por ele suportado no transporte das mercadorias (art. 354 e 357 do RICMS/BA) é equivocada a interpretação da LC 87/96 e Protocolo 11/91, tendo em vista que a responsabilidade supletiva prevista no art. 128 do CTN prevê cobrança do imposto no caso do responsável nada pague ou pague menos do que o devido e que sua responsabilidade recaia sobre o valor que deveria ter sido recolhido pelo contribuinte substituto, e que por qualquer razão não tenha sido feita. No seu entendimento, a exigência do ICMS substituto deve se limitar aos componentes do valor da operação que decorre da saída da mercadoria do seu estabelecimento, não devendo integrar base de cálculo as despesas com frete e seguro e outras suportadas por terceiros. Salienta que o STF também já decidiu lide similar, vedando a exigência de ICMS relativo à ADIN 1.851-AL, que transcreveu às fls. 136/137.

Argumenta que no seu entendimento, exigir ICMS de contribuinte substituído em relação ao frete por ele contratado, importa em bis in idem, contrariando o disposto no art. 155, § 2º, I da CF 88. Alega que caso se interprete que os valores não conhecidos pelo substituto tributário, no momento da emissão da nota fiscal, devam ser cobrados do contribuinte substituído, terá o substituto tributário direito ao crédito do imposto pago pelo prestador do serviço de transporte e não haverá efeito cumulativo.

Salienta que entre uma interpretação que leve a inconstitucionalidade da norma e outra que possa ser compatibilizada com as regras de hierarquia superior, deve prevalecer a decisão pela inconstitucionalidade. Conclui esta linha de raciocínio afirmando que a lei estadual somente permite a exigência de ICMS sobre frete e outras parcelas “em caráter supletivo pelo contribuinte substituído, quando o substituto tributário o tenha suportado, mas não tenha oferecido à tributação”.

Pondera que mesmo que fosse legítima a exigência de recolhimento de ICMS sobre o frete, o que admite apenas por reforço de argumentação, deveria ser afastado as penalidades aplicadas em relação às operações interestaduais, por entender que o Protocolo 11/91 não autoriza a exigência de frete em face da aquisição de bebidas provenientes de outros Estados e que não pode ser punido por ter agido de acordo com as disposições regulamentares, nos termos do art. 100, § Único do CTN, que transcreveu à fl. 138. Finaliza requerendo o cancelamento do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal (fls. 343/359), inicialmente discorre sobre as infrações e alegações defensivas, afirmando que são infundadas as justificativas apresentadas na defesa, conforme as razões que passou a expor.

Com relação à infração 1, transcreve o art. 155 da CF 88 e afirma que em relação ao ICMS da diferença de alíquota, o citado artigo é auto-aplicável, não necessitando em absoluto de qualquer lei complementar para lhe dar eficácia e que não cabe ao autuado perquirir sobre a legalidade da LC 87/96 para tentar eximir-se da sua responsabilidade pelo pagamento do ICMS junto ao Fisco Estadual.

Ressalta que ao contrário do que foi afirmado na defesa de que inexiste previsão na LC 87/96 para cobrança do ICMS da diferença de alíquota, o art. 155, § 2º, XII da CF88 trata das hipóteses de cabimento da lei complementar, não constando competência à lei complementar para regular a matéria e que não cabe ao autuado interpretações extensivas acerca do que o legislador silenciou.

Transcreve o art. 24 da CF 88 (fl. 349), art. 2º da Lei 7.014/97 e art. 5º do Dec. 6.284/97, para tentar demonstrar a sintonia existente na hierarquia tributária e afirma que o lançamento de ofício do crédito tributário em relação à infração 1, obedece aos Princípios da Legalidade e da Moralidade Administrativa, tendo em vista que os entes federados devam obedecer às normas gerais emanadas pela União.

Ressalta que conforme disposto no art. 24, § 2º da CF 88, o fato da União legislar sobre normas gerais, não exclui a competência suplementar dos Estados, de modo a suprir as lacunas deixadas pela União.

Quanto ao argumento de que não incide ICMS do diferencial de alíquota sobre bens destinados ao ativo permanente e impressos personalizados, afirma que a nota fiscal apresentada pelo autuado comprova a aquisição dos bens (monitor e servidor) e que no seu entendimento é devido o imposto ora exigido. Com relação aos impressos personalizados (fls. 160/169), reconheceu ao fazer uma análise mais aprofundada, r que não há incidência do ICMS, tendo reformulado o Anexo 2, e feito as exclusões das notas fiscais correspondentes, reduzindo o valor original do exercício de 2003 para R\$28.411,30, tomando como base as cópias das notas fiscais juntadas com a defesa, ressaltando que não se trata de novos demonstrativos e sim de demonstrativos originais feitos.

No que tange às infrações 2 e 3, esclarece que o levantamento quantitativo de estoques foi elaborado com base nos arquivos magnéticos fornecidos pelo autuado, os quais se encontravam em consonância com os registros efetuados na escrita fiscal e contábil. Afirma que após a lavratura do Auto de Infração, o autuado alegou inconsistências nos arquivos magnéticos anteriormente apresentados e juntou notas fiscais com a defesa para tentar provar esta alegação. Diz que em busca da verdade material, avaliou os documentos apresentados e confrontou com os arquivos magnéticos, o que implicou em correção de inconsistências, reduzindo os valores originais exigidos para R\$247.239,49; R\$267.770,50 e R\$12.109,12, respectivamente dos Anexos 03, 04 e 05 relativo ao exercício de 2002, que foi o único impugnado na defesa, permanecendo inalterado o exercício de 2003, conforme quadro demonstrativo à fl. 353.

Com relação à alegação defensiva de que utilizou Pauta Fiscal cumulada com margem de valor agregado (MVA), esclarece que não deve ser levado em conta, tendo em vista que utilizou Pauta Fiscal na apuração da base de cálculo do ICMS substituto para as mercadorias sujeitas a este instituto e a MVA para os produtos sujeitos à substituição tributária, mas não sujeitas a base de cálculo alicerçado pela Pauta Fiscal. Conclui que não há superdimensionamento, como alegado.

Relativamente à alegação defensiva de que utilizou MVA superior a determinada pela legislação, afirma ser equivocada, visto que na condição de atacadista, adquire produtos diretamente de fabricantes e uma vez constatado aquisições de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal, sem retenção de ICMS, cabe ao autuado efetuar o recolhimento do imposto substituto aplicando a MVA de 140% prevista para estabelecimentos industriais e não a MVA de 100%, como quer a recorrente, prevista para estabelecimentos varejistas.

Referente ao argumento defensivo de que foi aplicada Pauta Fiscal diferente da prevista, diz que o impugnante está equivocado, haja vista que por se tratar de omissão apurada decorrente de levantamento quantitativo de estoques, a Port. 445/98 em consonância com o RICMS/BA remete para o último mês do levantamento fiscal.

Argumenta que são infundadas as alegações defensivas, por falta de lastreamento técnico jurídico capaz de ensejar pertinência e legalidade aos questionamentos apresentados.

Quanto à infração 4, afirma que a interpretação da legislação tributária feita pelo autuado é equivocada, transcreve os artigos 6º e 8º da LC 87/96 (fl. 355), ressaltando que tais dispositivos atribui à Lei Estadual o poder de legislar sobre substituição tributária, o que no seu entendimento, possibilita responsabilizar o recorrente pela antecipação do ICMS correspondente do frete pertinente a mercadoria recebida com retenção do imposto e também, que o art. 8º define que a base cálculo é composta do valor da operação acrescido do seguro e do frete.

Atenta que o art. 8º, §§ 5º e 6º, que transcreveu à fl. 357, disciplina as hipóteses de antecipação do ICMS e não tendo o valor do frete sido incluído na base de cálculo do imposto retido, por ser desconhecido naquele momento, houve descumprimento por parte do autuado do art. 357, § Único do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 358. Ressalta que para efeito de cálculo do ICMS exigido, foi considerado como crédito fiscal o valor do imposto destacado no Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga (CTRC), de acordo com a coluna “O” dos Anexos 11 e 12 da planilha de cálculo da antecipação do frete.

Por fim, salienta que o autuado equivocou-se na interpretação do julgamento acostado à fl. 136, de caráter definitivo da substituição tributária, sem ensejar a complementação ou restituição em operação anterior ou posterior que foi realizada ou de desconhecimento do valor devido por substituição tributária em relação ao frete contratado, previsto no art. 357 do RICMS/BA.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 377), tendo o mesmo se manifestado às fls. 379/384.

Com relação à infração 1, reitera os argumentos defensivos no sentido de que a CF 88 estabelece normas relativas as operações interestaduais e que o valor do diferencial de alíquotas pertence ao Estado de destino das mercadorias, não regulamentando o fato gerador, base de cálculo e sujeito passivo, o que remete para lei complementar, não podendo a lei estadual suprir a inexistência da regulamentação da LC 87/96. Comenta a exclusão pelo autuante das operações com impressos.

Relativamente às infrações 2 e 3, argumenta que o autuante admitiu os equívocos existentes no levantamento fiscal efetuado com base nos arquivos magnéticos, face os documentos apresentados com a impugnação, mas que os documentos que instruíram a defesa são meramente exemplificativos dos detectados no Auto de Infração e que não foram corrigidos. Diz que não procede a afirmação que impugnou apenas o levantamento quantitativo de estoque do exercício de 2002. Argumenta que não cabe a ele “demonstrar todas as falhas existentes no levantamento fiscal” mesmo porque não houve tempo hábil, por inexistir falha meramente formal e sim vício substancial, motivo pelo qual requer sua nulidade, por não conter elementos suficientes para determinar a infração e o infrator, ao teor do art. 18 do RPAF/BA.

Argumenta ainda, que se fosse possível retificar o Auto de Infração, “seria de rigor a reabertura do prazo para defesa previsto no art. 123 do Decreto 7.629/99” e não prazo de dez dias como foi concedido, por entender que se trata de “novo lançamento” o novo valor apurado pelo fiscal no CD que lhe foi entregue, constituindo violação a garantia de ampla defesa (art. 2º do RICMS/BA).

Alega que foi mantida indevidamente:

- a) a cobrança de ICMS por MVA e Pauta Fiscal (Anexos 8 e 9, juntados com a defesa);
- b) exigência de recolhimento de imposto na entrada de mercadorias provenientes de estabelecimento industrial localizado em outro Estado;
- c) utilização de pauta fiscal no último mês do levantamento, ao invés dos vigentes no momento da ocorrência do fato gerador, “ou seja, da saída da mercadoria” (art. 144 do CTN).

Com relação à infração 4, argumenta que o art. 8º da LC 87/96 estabelece que a base de cálculo do ICMS substituto é formada entre outras parcelas, pelo “montante dos valores de seguro, frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores do serviço” e no seu entendimento, somente o frete cobrado pelo substituto ou cujo ônus por ele seja transferido ao substituído deve ser oferecido à tributação e dessa forma, o frete suportado por ele não deve integrar a base de cálculo do imposto estadual.

Contesta que o art. 357 do RICMS/BA não está em consonância com a LC 87/96, ressaltando que na condição de comerciante não pode ser responsabilizado pelo tributo devido pelo transportador e que se levado a efeito a afirmação do autuante de aproveitar o crédito fiscal do frete, débito e crédito se anulam não restando nada a recolher. Conclui reiterando as razões de defesa inicial, improcedência das alegações do autuante e cancelamento do Auto de Infração.

VOTO

O autuado na defesa inicial suscitou a nulidade da autuação sob o argumento de que o levantamento quantitativo de estoques foi feito com base nos dados oferecidos em meio magnético, sem o exame dos documentos correspondentes. Constatou que na informação fiscal o

autuante corrigiu todas as inconsistências apontadas na defesa e reformulou os demonstrativos de acordo com as provas juntadas com a impugnação. Entendo que os dados contidos no arquivo magnético devem refletir exatamente os registrados na contabilidade. Neste caso, tendo o impugnante computado dados incorretos no arquivo magnético que entregou à fiscalização, sendo detentor dos documentos, o autuante procedeu aos ajustes de acordo com o que foi provado e tendo sido intimado para tomar conhecimento dos demonstrativos ajustados, caberia ao recorrente demonstrar a existência de outras inconsistências, o que não ocorreu. Portanto, não houve cerceamento ao direito de defesa como alegado. Ressalto que conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Feito o levantamento fiscal e fornecido ao contribuinte cópias dos demonstrativos refeitos, foi oportunizado a apresentação de novas provas, o que não ocorreu, não havendo o cerceamento do direito de defesa alegado pelo recorrente, motivo pelo qual não acato o pedido de nulidade formulado.

Na manifestação acerca da informação fiscal o recorrente suscitou também, a nulidade da autuação, sob o argumento de que as provas apresentadas na defesa foram meramente exemplificativas e que não foram corrigidas todas as falhas existentes no levantamento fiscal e que não houve tempo hábil. Verifico que inicialmente foi concedido prazo de trinta dias para apresentação da defesa e após a informação fiscal foi concedido o prazo legal de dez dias para se manifestar. Portanto, o impugnante dispôs de quarenta dias para apresentar as provas necessárias, o que considero um prazo razoável. Além do mais, não apresentou qualquer documento para fazer prova do alegado, após tomar conhecimento da informação fiscal e sendo possuidor dos documentos fiscais que poderiam demonstrar outras inconsistências dos dados contidos no arquivo magnético por ele elaborado, não cabe ao Fisco produzir provas em favor do recorrente. Dessa forma, indefiro também, o segundo pedido de nulidade pretendido pelo defendant.

Quanto ao argumento de que a reformulação dos demonstrativos constituiu um novo lançamento, não deve ser acatado, tendo em vista que o que ocorreu na informação fiscal foi a retificação de dados (quantidades) computada no demonstrativo original, de acordo com os documentos juntados com a defesa. Conforme disposto no art. 18, § 1º do RPAF/BA, as eventuais incorreções não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões ser corrigidas e suprimidas, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar. Portanto está correto o prazo de dez dias que foi concedido pelo órgão preparador na intimação fiscal feita para que o impugnante tomasse conhecimento da informação fiscal, não constituindo violação ao direito de defesa como quis fazer crer o autuado.

No mérito, o Auto de Infração acusa o cometimento de diversas infrações relativas à falta de recolhimento do ICMS: da diferença entre as alíquotas nas aquisições interestaduais de bens de consumo e ativo; na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em relação a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque e também, referente a frete contratado que não integrou a base de cálculo de mercadoria adquirida com imposto retido.

Com relação à infração 1, o autuado argumentou:

- a)inconstitucionalidade da legislação estadual, por entender que o ICMS da diferença de alíquota não tem amparo na Lei Complementar (LC) 87/96, citando decisões transitadas em julgamentos e posicionamento de doutrinadores;

- b) adquiriu bens do ativo permanente em estabelecimento localizado em Minas Gerais, com mais de um ano de uso (servidor e monitor), desonerado pelo ICMS que não é devido o pagamento da diferença de alíquota, nos termos do art. 7º, III, “a” do RICMS/BA;
- c) adquiriu talões de notas fiscais personalizados e impressos gráficos promocionais e que não há incidência do ICMS sobre estas operações com mercadorias sujeitas ao ISSQN.

Com relação ao primeiro argumento, conforme ressaltado pelo autuante na informação fiscal, os artigos 24 e 155 da CF 88 estabelecem competência aos Estados e ao Distrito Federal instituir esta modalidade de imposição tributária, inclusive instituir legislação complementar (art. 24, § 2º). Por sua vez a Lei 7.014/97 define a incidência (art. 2º) e ocorrência do fato gerador (art. 5º). Portanto, é legal a exigência do ICMS da diferença de alíquota.

Quanto à alegação da constitucionalidade da legislação estadual, devo ressaltar que de acordo com disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Relativamente ao argumento de que adquiriu bens desonerados pelo imposto e não cabe a exigência do ICMS da diferença de alíquota, não pode ser acatado pelos seguintes motivos:

O ICMS da diferença de alíquota foi instituído para promover uma partilha do imposto nas operações interestaduais com bens destinados a uso e consumo, bem como do ativo permanente. No caso de aquisição de bens do ativo permanente, ao promover o pagamento do ICMS da diferença de alíquota, o contribuinte tem direito a fazer uso do crédito relativo ao valor pago no Estado de destino e também do valor destacado na nota fiscal de origem, correspondente a parcela paga ao Estado de origem. Quando ocorre a desincorporação do bem depois de mais de um ano de utilização, esta operação é desonerada do imposto, conforme ressaltou o impugnante, de acordo com o regulamentado em Minas Gerais (art. 5º, XII do RICMS/MG) e da mesma forma na Bahia (art. 6º, VIII do RICMS/BA). Porém o contribuinte é compelido pela legislação tributária, a fazer o estorno do crédito relativo às parcelas de crédito não utilizadas controladas no livro de Controle do Ativo Permanente (CIAP), até completar 48 parcelas (art. 97, § 17 do RICMS/BA).

No caso de entrada no estabelecimento destinatário, a operação é desonerada do pagamento do imposto quando ocorrer remessa acobertada com não incidência ou isenção decorrente de Convênio ICMS (art. 7º, III, “a” e “b” do RICMS/BA). Entretanto, não se aplica este dispositivo invocado na defesa, primeiro porque não se trata de operação de remessa e sim de “venda do ativo imobilizado”, conforme grafado no campo de natureza da operação na cópia da nota fiscal à fl. 158. Segundo, desconheço a existência de Convênio ICMS que desonere o pagamento do ICMS no destino.

Com a instituição do ICMS da diferença de alíquota, relativo a aquisições de bens do ativo permanente, é assegurado o direito ao crédito do imposto pago, tanto na origem como no destino. O legislador estipulou que a apropriação do crédito deve ser feita num período de 48 meses. Pela lógica, mesmo que a desincorporação do bem com mais de um ano de uso seja desonerado pelo imposto, é certo que estando o bem em condições de gerar benefícios futuros (empregado nas atividades operacionais da empresa), ao ser revendido deve gerar imposto a ser pago no destino, caso contrário, o Estado onde estiver localizada a empresa que adquirir bens de ativo usado com mais de um ano suportará todo o imposto que foi pago no Estado de origem onde estava localizado o vendedor.

Concluo que nas operações com bens do ativo permanente, o Regulamento do ICMS/BA prevê a incidência do ICMS da diferença de alíquota (art. 1º, § 2º, IV) ocorrência do fato gerador (art. 5º) local da ocorrência (art. 47).

Quanto à base de cálculo para efeito do pagamento da diferença de alíquotas, o art. 69, Parágrafo único, I, “a” estabelece que se, no documento fiscal de origem, não houver o destaque do imposto em virtude de isenção concedida, para o cálculo da diferença a ser paga, será cotejada a alíquota

interna deste Estado com a alíquota prevista na legislação da unidade federada de origem para as operações ou prestações interestaduais, estando correto o procedimento adotado pela fiscalização.

Quanto ao argumento de que adquiriu talões de notas fiscais personalizados e impressos gráficos promocionais e que não há incidência do ICMS sobre estas operações, na informação fiscal o autuante refez os demonstrativos originais, fazendo a exclusão destas operações com mercadorias sujeitas ao ISSQN, posicionamento com o qual concordo, tendo em vista que não se tratam de bens de uso/consumo.

Por tudo que foi exposto, considero devido o valor de R\$28.411,31, conforme demonstrativos juntados pelo autuante com a informação fiscal às fls. 360 a 368, abaixo consolidado.

Data Ocorr	Data Veneto	Base de Cálculo	Aliq %	Multa %	ICMS devido	Fl.
28/02/03	09/03/03	70.084,00	17,00	60,00	11.914,28	420
30/04/03	09/05/03	5.675,12	17,00	60,00	964,77	422
31/05/03	09/06/03	2.104,12	17,00	60,00	357,70	423
30/06/03	09/07/03	4.402,24	17,00	60,00	748,38	424
31/07/03	09/08/03	1.805,35	17,00	60,00	306,91	425
30/08/03	09/09/03	420,82	17,00	60,00	71,54	426
30/09/03	09/10/03	19.809,94	17,00	60,00	3.367,69	428
30/12/03	09/01/04	62.823,76	17,00	60,00	10.680,04	428
Total					28.411,31	

Com relação às infrações 2 e 3, na defesa inicial o autuado alegou que o levantamento quantitativo de estoques:

- foi feito com base nos dados constantes dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa e continha diversos equívocos (tipos diferentes; notas fiscais de entradas; notas fiscais canceladas);
- ter utilizado base de cálculo cumulada com a Margem de Valor Agregado (MVA);
- impossibilidade de antecipação do fato gerador, por ausência de previsão em lei complementar.

Com relação ao primeiro argumento, conforme apreciado nas preliminares de nulidade, o autuante na informação fiscal acatou todos os documentos juntados com a defesa e refez os demonstrativos originais, fazendo as retificações de acordo com os documentos juntados ao processo. A empresa ao tomar conhecimento da informação fiscal, manifestou-se alegando a existência de outras inconsistências, mas não apresentou qualquer documento para comprovar o alegado. Conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA, o sujeito passivo tributário deve juntar à defesa as provas que tiver, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna. Na situação presente, o levantamento quantitativo foi feito com base nos dados computados no arquivo magnético elaborado pelo contribuinte e fornecido à fiscalização, que deveria refletir a sua escrita fiscal e contábil. Sendo o autuado detentor das provas (livros e documentos fiscais), foram acatadas na informação fiscal as que foram apresentadas e não tendo sido apresentadas outras provas, devem ser consideradas como verídico (art. 140 do RPAF/BA) o demonstrativo refeito pelo autuante e fornecido ao impugnante implicando a contestação sem provas em mera negativa de cometimento da infração, a luz do art. 143 do mencionado diploma legal, o que não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

No que se refere ao segundo argumento, o recorrente alegou de forma genérica de que foi utilizado Pauta Fiscal cumulada com MVA. Na informação fiscal, o autuante esclareceu que utilizou a Pauta Fiscal nos produtos sujeitos àquele instituto e MVA nos produtos não sujeitos à Pauta Fiscal. Verifico que no demonstrativo à fl. 372, para as bebidas (cervejas, chopp, gatorade) e água mineral, foi utilizado a MVA e no demonstrativo à fl. 373 para as aquisições de refrigerantes diversos foi utilizada a Pauta Fiscal (PF) na formação da base de cálculo do ICMS

por antecipação tributária. Dessa forma, restou comprovado que não ocorreu a utilização da Pauta Fiscal e MVA concomitantemente como argumentou o impugnante. Não tendo indicado em qual demonstrativo foi aplicado de forma cumulada a PF e MVA, considero correto, neste sentido, o procedimento adotado pelo autuante.

Com relação ao argumento de impossibilidade do Estado promover a antecipação do imposto, por falta de previsão em lei complementar (infração 3), ao contrário do que foi alegado, art. 6º LC 87/96 prevê que “lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”, e define a base de cálculo no seu art. 8º, sendo regulamentado nos artigos 8º a 12 da Lei Estadual 7.014/97. Portanto, não pode ser acatado este argumento, em razão de que o crédito tributário exigido tem amparo legal na legislação do ICMS.

Com relação ao argumento que o legislador baiano extrapolou o seu limite de competência, ao incluir todas as mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, conforme apreciado anteriormente, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, nos termos do artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Com relação à alegação de que utilizou MVA superior à determinada pela legislação, verifico que de acordo com os documentos juntados com a defesa às fls. 186 a 339, o recorrente adquire os produtos objeto da autuação diretamente de estabelecimentos fabricantes, e está correta a aplicação da MVA de 140% na aquisição de cerveja e chopp em garrafa e acondicionada (barril) e de 100%, na aquisição de cerveja em lata, prevista no Anexo 88 do RICMS/BA.

No que se refere ao argumento defensivo de que foi aplicada Pauta Fiscal diferente da prevista, constato que conforme disposto no art. 10 da Port. 445/98, uma vez apurada omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o imposto deve ser exigido tomando como base de cálculo o preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria. Sendo o produto sujeito a apuração do ICMS pelo instituto da Pauta Fiscal, o valor a ser aplicado também deve ser o do último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, o que pode não causar nenhum reflexo (preços estáveis), beneficiar o contribuinte (preços decrescentes) ou onerar o contribuinte (preços crescentes).

Por tudo que foi exposto acato o demonstrativo juntado pelo autuante à fl. 371 e considero devido o valor de R\$247.239,49 no exercício de 2002, permanecendo inalterado o valor de R\$499.118,49 relativo ao exercício de 2003, totalizando R\$746.357,98 na infração 2.

Da mesma forma, acato os demonstrativos acostado pelo autuante às fls. 372 e 373 e considero devidos os valores de R\$267.770,50 (antecipação de produtos com MVA, fl. 372) e R\$12.109,12 (antecipação de produtos com Pauta Fiscal, fl. 373), totalizando valor devido no exercício de 2002 de R\$279.879,62, permanecendo inalterado o valor exigido de R\$648.226,06 no exercício de 2003, e montante de débito de R\$928.105,68 da infração 3. Infrações subsistentes em parte.

Com relação à infração 4, tendo sido exigido ICMS por antecipação relativo ao frete contratado no transporte de mercadorias adquiridas com retenção do ICMS, o recorrente alegou que na condição de contribuinte substituído, não pode ser responsabilizado pelo ICMS correspondente do frete.

No tocante ao argumento de que a exigência por antecipação do ICMS implicar em *bis in idem*, não pode prosperar, tendo em vista que conforme ressaltado na defesa o art. 6º da LC 87/96 estabelece que lei estadual possa atribuir a contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do ICMS na condição de contribuinte substituto e o art. 8º, estabelece que a base de cálculo para fins de substituição tributária engloba o valor da operação e o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes tomadores de serviço.

Na situação presente, o autuado tendo comprado as mercadorias (cervejas) de estabelecimentos situados neste Estado e em outros Estados, sujeitos à sistemática da substituição tributária e

contratado o frete de outro transportador, o remetente das mercadorias (vendedor) tomou como referência o valor da operação própria e adicionou a MVA prevista na legislação tributária, não incluindo o valor do frete por não ter conhecimento do valor do mesmo. Neste caso, a previsão legal é de que no cálculo do ICMS retido, deveria formar a base de cálculo o valor das mercadorias e do frete, antes de adicionar a MVA, a menos que o frete fosse pago pelo contribuinte substituto (vendedor).

O art. 357 do RICMS/BA no seu Parágrafo Único estabelece:

Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (art. 125, II, "i", item 2).

Logo, na situação presente, não tendo sido incluso na base de cálculo do imposto retido, o valor do frete pago pelo adquirente das mercadorias com imposto retido, a sua exigência não caracteriza *bis in idem* como quis fazer crer o recorrente, tendo em vista que não houve pagamento do ICMS substituto em relação ao valor do frete no imposto que foi retido. Portanto, é correta a sua exigência do ICMS sobre o frete do estabelecimento destinatário das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária que teve o imposto retido, por não ter o contribuinte substituto incluído o valor do frete no cálculo do imposto retido, por não ser conhecido o valor do frete contratado pelo contribuinte substituído, o que resultou em pagamento a menos do imposto devido ao Estado da Bahia.

Quanto à alegação de que a interpretação da norma conduz à inconstitucionalidade, conforme apreciado anteriormente, não compete a este órgão julgador declarar inconstitucionalidade da legislação estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Com relação ao pedido de afastamento das penalidades aplicadas, não pode ser acatado, pois as penalidades indicadas têm previsão na Lei 7.014/96 (art. 42), e este órgão julgador não tem competência para apreciar tal pedido ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Por tudo que foi exposto, fica mantida integralmente a infração 4.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração n.^o 281082.0007/07-1, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.680.850,78** acrescido das multas de 60% sobre R\$1.934.492,80 e 70% sobre R\$746.357,98 previstas no art. 42, II, "f", "d" e III da Lei n.^o 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n^o 7.629/99, alterado pelo Decreto n^o 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR