

A. I. N° - 278996.4003/08-0
AUTUADO - FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.
AUTUANTE - EDUARDO ANDRÉ MOREIRA TOSTA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
INTERNET - 09.12.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0390-02/09

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS/NÃO TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MULTA. Multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração reconhecida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização, não enquadradas no regime da substituição tributária. Exigência fiscal subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (convênio ou protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração caracterizada. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO E DE ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração não caracterizada, por restar comprovado que os materiais enquadram-se no conceito de matéria prima empregada no processo produtivo de indústria cerâmica, não cabendo o pagamento do diferencial de alíquotas por não se tratar mercadorias de uso ou consumo do estabelecimento. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/12/2008, faz exigência de ICMS e MULTA, no valor de R\$2.751.946,65, em decorrência das seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004 e 2005), sujeitando-se à multa no valor de R\$100,00, conforme Anexo I (fls. 19 a 20).

2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, no total de R\$656,37, nas aquisições de mercadorias, provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no mês de abril de 2005, conforme demonstrativo à fl. 22. Em complemento consta; “Adquiriu mercadoria em outra unidade da Federação (Santa Catarina), CFOP nº 2101, conforme Demonstrativo de Apuração do ICMS Antecipado, Anexo II, parte integrante deste auto de infração, cópia entregue ao contribuinte.”

3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$2.683.560,51, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e/ou do exterior, e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005. Em complemento consta: Conforme Demonstrativo do ICMS Antecipação Tributária sobre Frete Cláusula FOB, nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária adquiridas em outras Unidades da Federação – Cerveja, Anexo III.” Fls. 24 a 222.

4. Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 25.752,60, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de janeiro, abril, agosto a novembro de 2004, fevereiro, junho, agosto e dezembro de 2005, conforme demonstrativos no Anexo IV. Fls.223 a 229.

5. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$ 41.877,17, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo no Anexo V. Fls. 231 a 274

O sujeito passivo protocolou processo SIPRO 011980/2009-7 (fls. 304/305) para informar que o número correto da nota fiscal descrita na infração 04 é 45.554 e não 4.554, e também outro processo SIPRO nº 012076/2009-3 (fls.307/309), referente a planilha de reconhecimento de débito das infrações 01, 02 e 04, nos valores de R\$100,00; R\$656,37 e R\$23.436,65 (parcial), respectivamente.

Posteriormente, no trintídio legal, apresentou processo SIPRO nº 010321/2009-1 (fls. 346/365), visando a impugnação do lançamento dos itens não reconhecidos, pelos razões de fato e de direito a seguir expostas.

Inicialmente, salientou a tempestividade de sua defesa, e declarou textualmente que posteriormente juntará os respectivos comprovantes de recolhimentos das parcelas do auto de infração que foram reconhecidas.

INFRAÇÃO 03

Em seguida, discorre sobre princípios de direito, destacando o Princípio da Fundamentação, e invocou o artigo 129, § 1º, V, do CTN, para arguir a nulidade da infração 03, por entender que existe absoluta confusão quanto à indicação do artigo ou dos artigos de lei que fundamentam a imputação.

Transcreveu o artigo 371, do RICMS/97, para argumentar que não foi possível ter a absoluta

certeza da infração que lhe foi imputada, se aquela constante na fundamentação legal ou a prevista no Demonstrativo – Anexo III, argüindo que isto lhe impediu de exercer a ampla Defesa.

No mérito deste item, destaca que, a partir da análise do Demonstrativo III, a cobrança do frete na condição de destinatária das mercadorias cujo ICMS foi retido antecipadamente pelo substituto tributário, vai de encontro com os artigos 5º a 10º e pelo Protocolo nº 11/91.

Assevera que a exigência fiscal não encontra amparo na Lei Complementar nº 87/96 nem no Protocolo ICMS nº 11/91, que disciplinam a matéria, implicando em bis in idem.

Frisa que a Lei Complementar 87/96, em seus artigos 5º a 10º, dispõe sobre as regras atinentes a substituição tributária, devendo estas ser fielmente respeitadas pelos Estados-membros, sob pena de ilegalidade, destacando que o artigo 9º da LC 87/96 estabelece que *"a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados"*, aos quais se deverá respeito.

Invocou o artigo 8º, II, §§ 2º a 6º, da Lei Complementar nº 87/96, para mostrar como deve ser determinada a base de cálculo para fins de substituição tributária, ou seja, os requisitos para a instituição do regime de substituição tributária, conforme previsão inscrita na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, "b"), que determina em seu artigo 8º, inciso II, "b" que a base de cálculo naqueles casos será o valor da operação realizada pelo substituto ou substituído tributário ao frete, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente e aplicando-se a margem de valor agregado apurada com base em levantamento de preços elaborado de acordo com critérios previstos em lei, deduzido o valor devido pela operação própria do substituto tributário.

Esclarece que o seu estabelecimento comercializa mercadorias provenientes tanto de estabelecimentos situados no Estado da Bahia, quanto de estabelecimentos localizados em outros Estados, sujeitando-se, desta forma, à sistemática de substituição tributária, nos moldes previstos na Lei nº 7.014/96 (Anexo I) e no Protocolo ICMS 11/91.

Diz que não havendo preço final estabelecido para os produtos em questão, o valor a ser recolhido por substituição tributária deve corresponder ao montante acrescido à operação própria do substituto, abrangendo frete, seguro e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, bem como a margem de valor agregado (art. 23, 11, da Lei nº 7.014/96 e Cláusula Quarta, §1º, do Protocolo ICMS 11/91).

Contudo, que a exigência fiscal pretende exigir-lhe, na qualidade de contribuinte substituído, o recolhimento de ICMS sobre o frete por ela suportado no transporte das mercadorias, com base nos arts. 354 e 357 do RICMS/BA, que, por sua vez, buscam apoio no disposto no art. 8, §6º, da Lei nº 7.014/96, transcrito na íntegra.

Salienta que a Lei Complementar nº 87/96 e o Protocolo nº 11/91 autorizam apenas a inclusão, na parcela a ser recolhida pelo substituto tributário, do frete, seguro e outras despesas cobrados ou transferíveis ao destinatário das mercadorias, valores estes que se agregam ao da operação própria do substituto tributário, sendo suportadas e repassadas ao adquirente, de forma *direta*, ao serem cobradas em separados, ou *indireta*, adicionando-se ao preço.

Por conta desses argumentos, entende que a responsabilidade do substituto tributário está

limitada aos elementos componentes do valor da operação de que decorre a saída da mercadoria do seu respectivo estabelecimento, não integrando a base de cálculo da substituição as despesas com frete, seguro e outras suportadas por terceiros, bem como aquelas que, embora pagas pelo substituto posteriormente a saída da mercadoria, não tenham sido repassadas ao adquirente. Cita o entendimento do Supremo Tribunal Federal em sede da ADIN 1.851.

Argumenta que levando em consideração de que o frete consiste na importância cobrada pela prestação de serviço de transporte, tratando-se de transporte intermunicipal ou interestadual, o valor exigido pelo respectivo prestador de serviço deverá sofrer a incidência do ICMS (art. 12, V c/c 13, III, da Lei Complementar nº 87/96), gerando ao tomador do serviço, por conseguinte, direito ao crédito do imposto, em obediência ao princípio da não-cumulatividade porém não é admitido o creditamento do ICMS devido pelo transportador pelo contribuinte substituído, a teor do que dispõe o art. 357, § único, do RICMS/BA.

Dessa forma, aduz que o novo recolhimento por parte do contribuinte substituído significaria dupla incidência do ICMS sobre o mesmo montante (*bis in idem*), contrariando o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, da Constituição Federal).

Diz, mais, que a lei estadual somente permite a exigência do recolhimento de ICMS sobre frete (e outras parcelas), em caráter supletivo pelo contribuinte substituído, quando o substituto tributário o tenha suportado, mas não o tenha oferecido à tributação.

Destarte, afigura-se manifestamente ilegal a exigência do "complemento" de ICMS correspondente ao frete suportado pela Autuada.

Conclui dizendo que caso se entenda legítima a exigência do recolhimento complementar (o que se admite para argumentar), há de ser reconhecido o direito de se creditar do ICMS cobrado pelo transportador da mercadoria, sob pena de violação ao regime de não-cumulatividade do imposto.

Além disso, sustenta a tese de que se fosse legítima a exigência de recolhimento do ICMS sobre o frete, deveriam ser afastadas as penalidades aplicadas em relação às operações interestaduais, nos termos do Protocolo nº 11/91, não podendo ser punido, a teor do art. 100, § único do CTN.

INFRAÇÃO 04

No que tange este item, informa que reconhece parcialmente o lançamento do respectivo crédito tributário, informando que efetuará o seu pagamento, assim que possível a segregação dos valores relativos às notas fiscais nº 23531, 45539 e 45554, por se tratar de operações "sob encomenda", com Softwares personalizados para uso no estabelecimento, produtos esses, que não estão sujeitos a qualquer tributação, citando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido.

INFRAÇÃO 05

Diz que para efeito do pagamento do diferencial de alíquota, nos termos do inciso I, do artigo 5º do RICMS, considera-se o fato gerador do ICMS o momento da entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, unicamente quando destinados ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, o que não se enquadra ao presente caso.

Portanto, sustenta que, no presente lançamento, não se encontram caracterizados os pressupostos

para cobrança do diferencial, visto que dentre os bens listados para consumo, encontram-se formulários contínuos de nota fiscal, de uso exclusivo, conforme planilha e cópias, em anexo, e, por se tratar de prestação de serviço de impressão (gráfica) está inserido no campo de incidência do ISS.

Por outro lado, assevera que a ausência de previsão em lei complementar torna inexigível o diferencial de alíquotas do ICMS, e que o art. 155, II, da Constituição Federal outorga competência aos Estados para instituir imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, observando-se um sistema de repartição misto de receitas tributárias nas operações interestaduais, em conformidade com as disposições dos incisos VII e VIII do §2º, do citado dispositivo legal.

Portanto, com base nos dispositivos acima citados, entende que nas operações e prestações interestaduais destinadas a não-contribuintes do ICMS, o imposto será devido ao Estado de origem, de acordo com sua alíquota interna; nas operações conforme Notas fiscais nº 214834, 215057, 215084, 147, 219065, 219140, 219577, 225194, 225196, 234234, 236799, 236800, 242781, 256776, 257013, 260932, 261354, 262521, 262522, 274411, 274412, 275702, 275704, 276020, 276021, 276022, 261186, 254202, 288399, 291895, 292230, 292232, 302373, 302489 e 307803.

Alega que não existe na Lei Complementar nº 87/96, qualquer dispositivo versando só exigência do diferencial de alíquota de alíquotas, no caso de bens destinados ao ativo permanente ou ao uso e consumo de contribuinte adquirente, sobretudo porque os formulários contínuos de nota fiscal estão no campo de incidência do ISS - não configura fato gerador do diferencial de alíquotas do imposto. Argumenta que não podem os Estados cobrarem o diferencial de alíquotas do ICMS nas operações com bens destinados ao ativo permanente ou ao uso e consumo do estabelecimento, por violação à Lei Complementar nº 87/96. Diz que esse é o entendimento de renomados professores de direito tributário.

MULTA CONFISCATÓRIA

Prosseguindo, recorre ao princípio da eventualidade, para argüir que a multa de 60% aplicada nos itens 03 e 05, afronta o princípio da proporcionalidade, configurando em confisco, pois em que pese atender ao princípio da proporcionalidade relativo a adequação da multa, não atende aos aspectos inerentes à necessidade e proporcionalidade de sua aplicação, desrespeitando a norma contida na CF/88, em seu art. 5º, inciso XII.

Por fim, requer seja acolhida a preliminar de nulidade do auto de infração, no que tange a infração 03, tendo em vista o flagrante cerceamento de defesa, ou caso assim não entenda, requer sejam as infrações 03 e 05 julgadas improcedentes, protestando pela produção de provas pelos meios legalmente permitidos, especialmente a posterior juntada de documentos, e informou que juntou à peça defensiva cópia da presente petição e dos documentos em arquivo magnético, em atendimento ao art. 8º, § 3º do RPAF.

Na informação fiscal às fls. 428 a 433, o autuante destaca que nada tem a comentar quanto aos itens 01, 02 e 03, pois o sujeito passivo acatou o débito que foi lançado no auto de infração. Quanto às infrações impugnadas, assim se manifestou.

Infração 03

Quanto a preliminar argüida na defesa, sustenta que o auto de infração está suficientemente fundamentado, tanto na própria peça do auto como também nos anexos. A explicação foi clara e o autuado discorreu, em sua peça de defesa, inúmeras páginas sobre o assunto e que o próprio conteúdo do seu arrazoado é prova incontestável que não houve, nenhuma dúvida quanto à

qualificação legal dos atos perpetrados pela empresa, não deixando dúvidas sobre qualquer elemento que qualificasse o imposto, sua base de cálculo, alíquota etc. Invocou o artigo 19 do RPAF/99, e cita lição de professor de direito processual tributário sobre esta questão em obediência ao princípio da tipicidade.

Portanto, sustenta que inexistente qualquer resquício de ilegalidade no auto de infração, pelos motivos que expõe.

Assinala que com lastro no que determina a Carta Magna, a Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), que dispõe sobre as normas do ICMS, reserva os artigos compreendidos entre o 5º até o art. 10, sobre substituição tributária, qual seja:

“A dicção do art. 6º, ‘caput’ e o art. 8º, da já citada lei:

“Art. 6º 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.”

“Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

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

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.”

Assim, observa que o art. 6º atribui competência aos estados federados para legislar sobre substituição tributária, não existindo, nenhuma ilegalidade, por parte do fisco em autuar qualquer contribuinte de ICMS que venha descumprir o estabelecido pela norma editada por qualquer estado-membro da Federação.

Ressalta que o art. 8º é bastante claro ao incluir na base de cálculo, para se determinar o montante devido de ICMS, valores referentes a seguro, frete e outros encargos, além da margem de valor agregado (MVA).

Quanto a alegação de ocorrência de *bis in idem*, sustenta que, no caso específico da infração cometida pela empresa autuada, não ocorreu caso de *bis in idem*, uma vez que a empresa autuada, compra cerveja de estabelecimento localizado em outra unidade federada e contratou o transporte (frete) para o envio da mercadoria. O vendedor (remetente) das mercadorias adquiridas pelo autuado, tomou como referência, para o cálculo do ICMS, o valor da operação mais a margem de valor agregado (MVA). Não adicionou o valor referente ao frete pelo simples fato de não saber determinar o seu montante.

Destaca que conforme preceitua o art. 357 do RICMS do Estado da Bahia, o recolhimento do frete, quando não incluso no valor da base de cálculo por serem desconhecidos pelo vendedor, será efetuado pelo destinatário. Com esse argumento, o preposto fiscal sustenta que não se configura, em nenhum momento, o pagamento em duplicidade do imposto (*bis in idem*). Conclui que é legal

a exigência do imposto sobre o frete, por entender que, no caso em análise, houve pagamento a menor por parte da empresa autuada.

No que tange ao pedido para exclusão da penalidade, diz que não existe nenhuma previsão legal que justifique tal solicitação, uma vez que as penalidades indicadas têm previsão na Lei nº 7.014/96, não cabendo nenhum pedido neste sentido.

Infração nº 04

Frisa que o autuado reconhece parcialmente à infração, contestando somente as Notas Fiscais nº 23531, 45539 e 45554, por se tratar, de software desenvolvido por encomenda. Não acatou esta alegação dizendo que não foi feita prova sobre este negócio, nem apresentou as notas fiscais ou comprovante jurídico equivalente que possa validar suas afirmações.

Infração 05

Salienta que a defesa não acata o débito em relação ao diferencial de alíquota de formulários contínuos de nota fiscal. Contudo, a empresa não fez prova com cópia de todas as notas fiscais que foram alegadas como de emissão de formulários contínuos. Apesar disso, considerou elidido o débito relativo às notas fiscais que foram efetivamente apresentadas na defesa. Apresentou nova planilha reformulada às fls.434/468.

Quanto à alegação defensiva da impossibilidade de se cobrar diferencial de alíquota por falta de previsão legal na Carta Magna e Lei Complementar 86/97, entende não ser correta esta interpretação.

O preposto fiscal concordou que a Constituição não pode ser interpretada em tiras. Assevera que a dicção do art. 146 e 155 (transcritos na íntegra) da nossa Lei Maior em nenhum momento exige Lei Complementar para disciplinar diferencial de alíquota.

Além disso, argumenta que não é cabível o entendimento do autuado sobre o que está explicitado nos citados artigos. Diz que não cabe interpretação extensiva em matéria tributária. Por outro lado, transcreveu o artigo 24, § 2º, da Carta Federal, para evidenciar que os estados membros da federação podem legislar supletivamente sobre a questão, citando a Lei estadual baiana nº 7.014/97, que trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), legitimando o Estado da Bahia a cobrar diferencial de alíquota. Portanto, entende que não existe nenhuma ilegalidade por parte do fisco estadual baiano.

Sobre a alegação de abusividade da multa aplicada, aduz que não assiste razão ao autuado, e observa que multa é uma sanção pela prática de algum ato ilícito, cujo legislador ao disciplinar a aplicação de multa, procura desestimular a prática de determinados atos. Portanto, ressalta que multa é proporcional ao ilícito praticado. Quanto mais grave, mais severa é a punição pecuniária. Por outro lado, diz que o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade não foi desrespeitado no caso concreto, e o autuado teve oportunidade de ampla defesa e o valor da multa tem amparo na própria lei.

Conforme intimação fls. 469, o sujeito passivo foi cientificado do teor da informação fiscal e dos novos elementos a ela anexados, tendo se manifestado através do Processo SIPRO n 049838/2009-6 (fl. 471), onde reiterou os argumentos de sua defesa, anexando cópias das Notas fiscais nº 307803 e 302489 (fls. 472/473) relativas à infração 05.

Posteriormente, através do processo SIPRO nº 061530/2009-8 (fl. 483), juntou cópias das Notas fiscais nº 214834, 215057, 215084, 219065, 219140, 219577, 225194, 225196, 234234, 236799, 236800, 262521,

262522, 288399 e 302373 (fls. 484/496). Diz que apresentará depois documentos para demonstrar a improcedência das infrações.

Visando sanear o presente processo administrativo fiscal, no que tange a sua organização e demais procedimentos administrativos, conforme estabelece o RPAF/99 (art. 12), uma vez que foram observadas várias irregularidades na sua formação, o processo foi baixado em diligência (fl. 499) para as seguintes providências:

1. INFÁZ INDÚSTRIA – a) Expedir intimação ao contribuinte autuado para que, no prazo de 10 (dez) dias, apresente disco de armazenamento (CD) contendo a impugnação apresentada através do Processo SIPRO nº 010321/2009-1 (fls. 346 a 365), conforme preceitua o § 3º do art.8º do RPAF/99; b) após o cumprimento da providência anterior, encaminhar o processo ao autuante.
2. AUTUANTE – a) Juntar ao processo cópia do demonstrativo de estoque, levantamentos das entradas, saídas, e preço unitário médio, impressos ou meio magnético, referentes à infração 01; b) assinar a informação fiscal e os demonstrativos a ela anexados às fls. 428 a 468 – (art. 15, II, “c”, do RPAF/99); c) apresentar CD contendo a informação fiscal prestada (§ 3º do art.8º do RPAF/99); d) prestar informação fiscal sobre os documentos apresentados pelo autuado às fls. 471 a 474 e 483 a 496; e) cumpridas estas providências, devolver o processo para a Infaz Indústria.

O autuante presta informação fiscal à fl. 503, concordou com a comprovação de que parte da infração 05 (diferencial de alíquota), se refere a aquisição de formulários contínuos notas fiscais, a retiradas de tais notas fiscais do levantamento fiscal. Juntou um CD à fl. 504.

Conforme intimação e AR dos Correios (fls.505 a 506), o autuado foi cientificado para apresentar CD contendo a defesa e a se manifestar sobre a última informação fiscal prestada pelo autuante.

Através do Processo SIPRO nº 143433/2009-8 (fls. 507 a 508), reiterou os argumentos defensivo e requereu a prorrogação de prazo para apresentação de cópias das demais notas fiscais. Juntou um CD contendo a defesa escaneada (fl. 510).

Posteriormente, através do processo SIPRO nº 164227/2009-9 (fl. 513), o autuado dizendo que ainda não foi possível localizar as demais notas fiscais referidas no requerimento datado de 08/09/2009, requer nova prorrogação de prazo para apresentação desta documentação.

VOTO

Na análise das peças processuais, verifico que o sujeito passivo protocolou processo SIPRO 011980/2009-7 (fls. 304/305) para informar que o número correto da nota fiscal descrita na infração 04 é 45.554 e não 4.554, e também outro processo SIPRO nº 012076/2009-3 (fls. 307/309), referente a planilha de reconhecimento de débito das infrações 01, 02 e 04, nos valores de R\$100,00; R\$656,37 e R\$23.436,65 (parcial), respectivamente.

Desse modo, considerando o reconhecimento total do débito das infrações 01 e 02, nos valores de R\$100,00 e R\$656,37, não existe lide em relação a estes itens, tornando, assim, subsistentes os valores lançados no auto de infração.

Quanto ao item 04, o lançamento foi impugnado parcialmente, enquanto que os itens 03 e 05, foram contestados integralmente.

Isto posto, passo a analisar os itens contestados.

INFRAÇÃO 03

Com relação à infração 03, tendo sido exigido ICMS por antecipação relativo ao frete contratado no transporte de mercadorias adquiridas com retenção do ICMS, o recorrente alegou que a

cobrança do imposto se caracteriza em *bis in idem* e que na condição de contribuinte substituído, não pode ser responsabilizado pelo ICMS correspondente ao frete.

No tocante ao argumento de que a exigência por antecipação do ICMS implica 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 03.

INFRAÇÃO 04

Neste item o autuado reconheceu que realmente deixou de efetuar o pagamento do diferencial de alíquota nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao ativo

fixo do estabelecimento, no total parcial de R\$23.436,65, relativamente às notas fiscais relacionadas às fls. 223 a 229, com exceção das Notas Fiscais nº 23531, 45539 e 45554.

O débito das notas fiscais acima citadas não foi reconhecido com base na alegação de que não existem bens adquiridos para o ativo fixo, por se tratar as notas fiscais de operações "sob encomenda", referente a softwares personalizados para uso no estabelecimento.

Assiste razão ao sujeito passivo de que realmente tais operações não estão sujeitas ao ICMS, contudo não carrou aos autos qualquer elemento de prova nesse sentido.

Desta forma, fica mantido integralmente o débito que foi lançado no auto de infração.

INFRAÇÃO 05

Igualmente ao item precedente, o sujeito passivo reconhece a sua obrigação em efetuar o pagamento do diferencial de alíquota (diferença entre as alíquotas internas e interestaduais), nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento.

Foi alegado na defesa que a ausência de previsão em lei complementar torna inexigível o diferencial de alíquotas do ICMS.

Com relação a este argumento, 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 (ativo fixo ou bens para consumo).

Quanto à alegação da inconstitucionalidade 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 inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Assim, concluo que nas operações com bens do ativo permanente e com bens para uso ou consumo o Regulamento do ICMS/BA prevê a incidência do ICMS da diferença de alíquota (art. 1º, § 2º, IV).

Apesar desse argumento, o sujeito passivo reconhece a sua obrigação em efetuar o pagamento do diferencial de alíquota nas notas fiscais relacionadas às fls.231/274, com exceção das aquisições dos bens listados relativos a formulários contínuos de nota fiscal, de uso exclusivo do estabelecimento (fls.405/406).

O autuante, por seu turno, 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.

Contudo, entendo que na fase de instrução, visando a busca da verdade material, devem ser aceitas todas as provas apresentadas pelo sujeito passivo para elidir a acusação fiscal. Neste processo, em várias oportunidades foi solicitada a prorrogação de prazo para apresentação de documentos fiscais comprobatórios do não cometimento da infração, em especial a constante à fl.513, cujo pedido indefiro, tendo em vista que entre a data da formulação deste pedido até a conclusão do processo para fins de ser pautado para julgamento decorreram exatamente 400

(quatrocentos) dias, tempo suficiente para que o autuado reunisse as provas que alegou ter, e juntá-las ao processo.

Portanto, a esta altura processual, a lide se resume sobre o diferencial de alíquotas das notas fiscais relacionadas às fls.434/468, ficando mantido parcialmente o lançamento no valor de R\$36.345,52, uma vez que o autuado não comprovou sua alegação em relação a tais notas fiscais.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO – INF.05

Data Ocor.	Data Vencto.	B.de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vl.do Débito	INF.
31/01/2004	09/02/2004	10.588,18	17,00	60	1.799,99	5
28/02/2004	09/03/2004	10.802,12	17,00	60	1.836,36	5
30/04/2004	09/05/2004	39,65	17,00	60	6,74	5
31/05/2004	09/06/2004	7.978,06	17,00	60	1.356,27	5
30/06/2004	09/07/2004	19.230,18	17,00	60	3.269,13	5
31/07/2004	09/08/2004	23.349,12	17,00	60	3.969,35	5
30/09/2004	09/10/2004	3.482,82	17,00	60	592,08	5
31/10/2004	09/11/2004	12.293,59	17,00	60	2.089,91	5
31/12/2004	09/01/2005	-	17,00	60	0,00	5
31/01/2005	09/02/2005	323,53	17,00	60	55,00	5
28/02/2005	09/03/2005	-	17,00	60	0,00	5
31/03/2005	09/04/2005	-	17,00	60	0,00	5
30/04/2005	09/05/2005	22.905,41	17,00	60	3.893,92	5
30/06/2005	09/07/2005	-	17,00	60	0,00	5
31/07/2005	09/08/2005	103,59	17,00	60	17,61	5
31/08/2005	09/09/2005	-	17,00	60	0,00	5
30/09/2005	09/10/2005	-	17,00	60	0,00	5
31/10/2005	09/11/2005	908,82	17,00	60	154,50	5
30/11/2005	09/12/2005	17.264,53	17,00	60	2.934,97	5
31/12/2005	09/01/2006	84.527,59	17,00	60	14.369,69	5
TOTAL					36.345,52	

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$2.746.415,00, conforme demonstrativo de débito:

CONFIGURAÇÃO DO DÉBITO

INFRAÇÕES	VL. INICIAIS	VL. DEVIDOS
1	100,00	100,00
2	656,37	656,37
3	2.683.560,51	2.683.560,51
4	25.752,60	25.752,60
5	41.877,17	36.345,52
SOMA	2.751.946,65	2.746.415,00

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278996.4003/08-3, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.746.315,00**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, “d” e “f”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$100,00**, prevista no inciso XXII do citado

dispositivo legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a lei nº 9.837/05, devendo serem homologados os valores recolhidos pelo autuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR