

**A. I. Nº** - 269616.0105/09-2  
**AUTUADO** - REFRESCOS GUARARAPES LTDA.  
**AUTUANTES** - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11. 08. 2010

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0206-01/10

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. REFRIGERANTES. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. A legislação prevê que não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias quando estas forem destinadas a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria. Essa regra está prevista no inciso II do art. 355 do RICMS-BA, que se baseia em orientação consubstanciada no Convênio ICMS 81/93, cláusula quinta, I, com a redação dada pelo Convênio ICMS 96/95. No presente caso, restou demonstrado, após diligência que dentre os estabelecimentos arrolados na autuação, alguns estavam cadastrados na SEFAZ/BA como fabricantes de refrigerantes, sendo incabível a exigência. Quantos aos demais estabelecimentos a exigência se apresenta correta por estarem cadastrados na condição de atacadista. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Alegação defensiva de ter havido cancelamento das operações não foi comprovada. Infração subsistente. Rejeitada a arguição de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/2009, exige do autuado ICMS no valor de R\$ 1.563.995,84, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005, janeiro a abril de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.558.693,70, acrescido da multa de 60%.Consta se referir a operações destinadas a atacadistas não filiais do estabelecimento remetente;
2. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro e maio de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.302,14, acrescido da multa de 150%.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, aprese lançamento de ofício às fls. 111 a 127, argüindo, preliminarmente,

tributário relativo aos períodos de janeiro a novembro de 2004, por força do art. 156, V, c/c art. 150, § 4º, todos do CTN, que tratam da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e sua extinção.

Rechaça a infração 01, sustentando que a acusação fiscal não procede, primeiro porque nas operações com a Norsa Refrigerantes Ltda não se aplica a substituição tributária. Segundo, porque nas saídas para BG Bebidas Ltda o ICMS-ST foi corretamente retido e recolhido.

No que concerne às operações de saídas de mercadorias para os estabelecimentos da Norsa Refrigerantes Ltda, afirma que a cláusula quinta, I, do Convenio ICMS 81/93, com alteração introduzida pelo Convenio ICMS no. 96/95, dos quais tanto o Estado remetente (Pernambuco) quanto o destinatário (Bahia) são signatários, determina que não se aplica a substituição tributária, quando as operações destinarem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria, conforme reproduz.

Diz ser exatamente o caso em apreço, pois remeteu para Norsa Refrigerantes Ltda, fabricante de refrigerante e contribuinte substituto, produtos sujeitos a substituição tributária somente quando da saída subsequente do estabelecimento destinatário.

Assevera que nas operações destinadas ao atacadista BG Bebidas Ltda, houve a retenção e o recolhimento do respectivo tributo a Unidade da Federação destinatária das mercadorias, no caso, o Estado da Bahia, conforme pode ser constatado pela análise das Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE's (doc. 4) às fls. 143 a 223.

Quanto à infração 02, alega que as operações referentes às Notas Fiscais n.ºs. 46452, de 13/01/06 e 49232/233, de 03/05/06, foram canceladas, protestando pela apresentação e juntada posterior dos documentos relativos ao cancelamento.

Finaliza requerendo o julgamento pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante que prestou a informação fiscal às fls. 228 a 231 rechaça, preliminarmente, o argumento defensivo de ocorrência de extinção parcial do crédito tributário relativos ao período de janeiro a novembro de 2004, afirmando que o CONSEF tem reiterado entendimento de que o prazo decadencial é aquele estabelecido pelo CTN, em seu art. 173, I, isto é, a constituição do crédito tributário pela Fazenda Publica extingue-se depois de decorrido o prazo de 05 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. Diz que por tal razão não procede a alegação defensiva.

Relativamente ao mérito, sustenta que o impugnante incorre em flagrante equívoco quanto as suas alegações, esclarecendo que a Norsa Refeigerantes Ltda possui apenas duas fábricas no Estado da Bahia, localizadas nos municípios de Simões Filho (CNPJ 07196033/0025-75) e Vitória da Conquista (CNPJ 07196033/0023-03). Acrescenta que esta situação foi objeto de consulta aos respectivos estabelecimentos, e pode ser confirmado no site [www.norsa.com.br](http://www.norsa.com.br). Consigna ainda que as operações destinadas a estas unidades fabris foram totalmente excluídas do levantamento pelo exato motivo alegado pela remetente.

Prosseguindo, diz que os estabelecimentos destinatários das operações cujo imposto está sendo exigido, localizados nos municípios de Feira de Santana, Barreiras, Ilhéus e Porto Seguro, exercem a atividade de comercio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, não se enquadrando na condição de substitutos tributários, mas sim substituídos. Acrescenta que ao efetuarem aquisições junto a fabricantes dos quais não sejam filiais - no caso, da Refrescos Guararapes Ltda. – estes distribuidores sujeitam-se à condição de contribuintes substituídos e, portanto, suas compras são efetuadas com o pagamento antecipado do ICMS.

Observa que o grupo Norsa Refrigerantes Ltda.efetuou alteração cadastral das unidades atacadistas no ano de 2008, transformando-as em DEPÓSITOS FECHADOS das fábri Conquista (Ilhéus e Porto Seguro) e Simões Filho (Feira de Santana)

suas atividades encerradas no ano de 2007, ainda como comercio atacadista, razão pela qual as inscrições no CNPJ informam como atividade principal a fabricação de refrigerantes.

Afirma que na condição de Depósitos Fechados assumem a natureza do estabelecimento principal (fábrica) e como tal a condição de Substitutos Tributários, não cabendo de fato a retenção do ICMS Substituição Tributária. Esclarece que tal alteração encontra-se registrada no Sistema INC da Secretaria da Fazenda, evidenciando inequivocamente a situação anterior dos mesmos como “Comércio Atacadista de Bebidas”, conforme documentos às fls. 232/235. Registra que considerando que as operações levantadas pertencem aos exercícios de 2004/2005/2006, a mudança para depósito fechado em 2008 não alcançou o objeto da presente autuação.

No que concerne à alegação defensiva referente aos recolhimentos relativos às operações destinadas ao atacadista BG Bebidas Ltda., diz que considerando as GNRE's apresentadas somente na impugnação, elaboraram nova planilha (fls. 236/268) em substituição àquela anexada às fls.09 a 97, excluindo as vendas ao distribuidor BG Bebidas Ltda.

Consigna que foram mantidas apenas as vendas destinadas aos – à época - atacadistas do grupo Norsa Refrigerantes Ltda., localizados em Feira de Santana, Barreiras, Ilhéus e Porto Seguro, realizadas sem o destaque do ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, o que resultou na exclusão do presente Auto de Infração dos valores totais reclamados dos meses de janeiro a novembro de 2004 e, janeiro, fevereiro, maio, junho e julho de 2005.

Esclarece que os períodos mensais remanescentes tiveram redução parcial, resultando nos seguintes valores: dezembro de 2004, R\$ 4.033,39; março de 2005, R\$ 1.599,41; abril de 2005, R\$ 3.850,06; agosto de 2005, R\$ 73.894,17; setembro de 2005, R\$ 108.788,79; outubro de 2005, R\$ 137.252,60; novembro de 2005, R\$ 176.559,78; dezembro de 2005, R\$ 190.003,39; janeiro de 2006, R\$ 136.905,19; fevereiro de 2006, R\$ 109.064,07; março de 2006, R\$ 326.666,66 e abril de 2006, R\$ 18.656,41, conforme planilha às fls. 236 a 268.

Frisa que assim fica atendida a disposição da Cláusula primeira do Protocolo 10/92, que reproduzem.

Intimado o contribuinte para conhecimento da informação fiscal este se manifestou às fls. 274 a 280, dizendo que os autuantes reconheceram o erro no levantamento e excluíram o crédito tributário decorrente das operações destinadas ao atacadista BG Bebidas Ltda., diante da comprovação de que houve a retenção e o recolhimento do imposto ao Estado da Bahia, mediante GNRE, contudo, mantiveram a autuação relativamente às operações destinadas a Norsa Refrigerantes Ltda., localizadas em Feira de Santana, Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras, por entender que foram realizadas sem o destaque do ICMS substituição tributária, pelas razões que apresentaram.

Diz que os autuantes basearam o seu argumento no Histórico de Atividades Econômicas da Norsa Refrigerantes, porém, o mencionado documento, contradiz os próprios argumentos apresentados pelo Fisco, conforme passa a demonstrar.

Alega que a filial de Ilhéus, consta do Histórico de Atividades Econômicas (fl. 233) que até 19/04/2007, abrangendo todo período autuado, a atividade econômica cadastrada era “Fabricação de Refrigerantes”.

A filial de Porto Seguro, consta do Histórico de Atividades Econômicas (fl. 234) que até 20/04/2007, abrangendo todo período autuado, a atividade econômica cadastrada era Fabricação de Refrigerantes”.

A filial de Barreiras, consta do Histórico de Atividades Econômicas (fl. 235) que até 02/01/2007, abrangendo todo período autuado, a atividade econômica cadastrada era Fabricação de Refrigerantes”.

No que concerne à filial de Feira de Santana, o Histórico de Atividades Econômicas (fl. 232) apresentado omite a informação relativa ao período autuado.

Alega que os autuantes só apresentaram o Histórico de Atividades I favoreciam a exigência fiscal e não na sua integralidade.

Frise que os autuantes não podem desvirtuar a atividade dos seus clientes só para fazer prevalecer o poder de força, mediante uma autuação sem qualquer amparo legal.

Sustenta que a Norsa Refrigerantes não se enquadra na condição de substituído, mas substituto tributário por se dedicar, inclusive no período fiscalizado, à industrialização dos mesmos produtos adquiridos do autuado, não tendo como se falar em ausência de retenção e falta de recolhimento do ICMS por substituição tributária, nas operações de saídas de mercadorias do substituto, no caso, o impugnante para o substituto, no caso Norsa Refrigerantes, pois a cláusula quinta, I, do Convênio ICMS nº 81/93, com alteração introduzida pelo Convênio ICMS nº 96/95, dos quais tanto o Estado remetente (Pernambuco) quanto o destinatário (Bahia) determina que não se aplica a substituição tributária, sendo tal normatização incorporada ao RICMS/BA, através do art. 375, I, cujo teor reproduz.

Diz que nesse mesmo sentido encontram-se outros dispositivos do RICMS/BA, no caso, os artigos 355, II e art. 372, § 1º, sendo este o seu caso e não como pretendem os autuantes.

Reitera que remeteu para a Norsa Refrigerantes Ltda., contribuinte substituto, produtos sujeitos a substituição tributária somente quando da saída subsequente do estabelecimento destinatário, sendo a Norsa Refrigerantes responsável pela retenção e recolhimento do ICMS substituição tributária quando da saída subsequente dos produtos adquiridos, conforme determina o art. 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e art. 353, I, itens 2, 2.3 e 3.2, c/c art. 375, I, do RICMS, cujo teor reproduz.

Alega que sendo contribuinte substituto assim como o destinatário, caberá a este a responsabilidade de efetuar a retenção do imposto substituído no momento em que realizar sua operação de saída, descabendo a exigência de recolhimento do imposto pelo impugnante, seja por meio de GNRE (Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais) ou no momento do ingresso do produto no território baiano no Posto Fiscal.

Afirma que nesse sentido conduz a jurisprudência do CONSEF, reproduzindo trecho da Resolução JJF nº 2890/98, AI nº 8763119/98, na qual o Auto de Infração foi julgado improcedente, sob o fundamento de que a exigência de ICMS antecipado na entrada de produtos farmacêuticos no território baiano, conforme disposição contida na cláusula quinta inciso I do Convênio 81/93 que trata das normas gerais de substituição tributária, não cabe retenção do imposto nas saídas de mercadorias destinadas a sujeito passivo por substituição tributária.

Salienta que sendo a empresa vendedora remetente e a empresa adquirente sujeitos passivos por substituição tributária da mesma mercadoria, não resta dúvida, não ter infringido qualquer dispositivo do ordenamento tributário, motivo pelo qual pugna pela decretação da improcedência do procedimento fiscal.

Observa que mesmo que assim não se entenda, ou seja, que deveria ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, está anexando aos autos notas fiscais emitidas pela Norsa Refrigerantes, do período fiscalizado, onde se comprova que o destinatário reteve e, conseqüentemente, recolheu o ICMS, na condição de contribuinte substituto das mesmas mercadorias adquiridas (Doc. 02, o que inquina a autuação de total improcedência, pois não pode o Fisco, sob a alegação de falta de retenção do ICMS substituto, querer cobrar em duplicidade o referido imposto, em especial porque este, como demonstrado, foi pago quando da saída subsequente promovida pelo destinatário.

Assevera restar assim demonstrado que o Erário estadual não sofreu qualquer prejuízo e o ICMS devido foi integralmente pago pelo destinatário, a Norsa Refrigerantes Ltda., devendo ser julgado improcedente a autuação.

No que concerne à infração 02, afirma que os autuantes silenciaram apresentados na peça defensiva, invocando o art. 319 do CPC para dizer: “ação, reputar-se-ão verdadeiros os fatos afirmados pelo autor.”

Conclui reiterando os termos da peça impugnatória para requerer a nulidade e improcedência do Auto de Infração.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à IFEP COMÉRCIO(fls. 313/314), a fim de que os autuantes ou outro Auditor Fiscal designado informassem relativamente à infração 01, a atividade desenvolvida pelos estabelecimentos destinatários da Norsa Refrigerantes no período de 2004 a 2006, conforme o cadastro da SEFAZ/BA, ou seja, se estavam cadastrados na atividade econômica de fabricação de refrigerantes ou comércio atacadista de bebidas. Foi solicitado ainda que, após a verificação acima, caso se confirmasse o cadastramento na atividade econômica de fabricação de refrigerantes de qualquer dos estabelecimentos destinatários da Norsa Refrigerantes arrolados no levantamento fiscal, deveria o diligente excluir da exigência os valores relativos a este(s) estabelecimento(s), elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos.

Quanto à infração 02, foi solicitado que a informação fiscal abordasse os aspectos da defesa, conforme manda o art. 127, § 6º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Os autuantes dando cumprimento a diligência se pronunciaram às fls. 317/318, esclarecendo relativamente à infração 01, que em conformidade com o cadastro da SEFAZ/BA, os estabelecimentos de Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras tinham registrado como atividade econômica no período de 2004 a 2006 a fabricação de refrigerantes, enquanto aquele localizado no município de Feira de Santana encontrava-se cadastrado como Comércio Atacadista de outras bebidas em geral. Assim, conforme determinado, elaboraram novo demonstrativo excluindo as operações destinadas às unidades de Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras, conforme planilha às fls. 319 a 334.

No respeitante à infração 02, dizem que ficaram impossibilitados de se manifestarem de maneira fundamentada, tendo em vista que o impugnante se limitou a afirmar que houve cancelamento das Notas Fiscais nº.s. 46452, de 13/01/06 e 49232/233, de 03/05/06, sem fornecer qualquer comprovação, tendo na oportunidade, protestado pela apresentação em juntada posterior (fl. 126), o que não fez, sequer na manifestação às fls. 274 a 280, firmada cerca de 100 (cem) dias depois.

Salientam que na fiscalização dos substitutos tributários interestaduais os prepostos da SEFAZ/BA não têm acesso aos documentos fiscais do contribuinte, sendo todo o levantamento efetuado com base nos arquivos magnéticos remetidos por este. Assim, considerando que dos referidos arquivos não constam quaisquer registros acerca do cancelamento aventado, caberia ao autuado o fornecimento de novos arquivos retificadores, o que também não cumpriu, resultando na impossibilidade de atendimento nas condições estabelecidas pelo art. 127 do RPAF/99 que reproduzem.

Intimado para conhecimento do resultado da diligência realizada pelos autuantes, o impugnante se manifestou às fls. 339 a 343, dizendo que os autuantes reconheceram que às operações destinadas a Norsa Refrigerantes Ltda., localizadas em Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras, não estavam sujeitas ao regime de substituição tributária, em face de sua atividade econômica “Fabricação de Refrigerantes”, contudo, mantém a exigência fiscal para filial de Feira de Santana.

Observa que os diligentes partem do mesmo pressuposto da Informação Fiscal anterior, ou seja, o Histórico de Atividades Econômicas (fl. 232) omite a informação relativa ao período autuado, insistindo, portanto, no argumento de que a Norsa Refrigerantes localizada no município de Feira de Santana estava cadastrado como “COMÉRCIO ATACADISTA DE OUTRAS BEBIDAS EM GERAL”.

Afirma que a comprovação está no cadastro das indústrias fornecido pelo Centro Industrial de Subaé em Feira de Santana, vinculado a Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado da Bahia, que classifica a Norsa Refrigerantes de Feira de Santana n.º produtos alimentícios e bebidas”, sendo distribuidora dos produtos de (doc. 02).



Aduz que, no caso, prevalece à boa-fé do contribuinte. Primeiro porque não lhe compete fiscalizar a atividade econômica de seus clientes. Segundo porque, mesmo que assim não entenda, ou seja, que deveria ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, as notas fiscais da Norsa do período fiscalizado, anexadas quando das contra-razões as Informações Fiscais, demonstram que o destinatário reteve e, conseqüentemente, recolheu o ICMS, na condição de contribuinte substituto das mesmas mercadorias adquiridas, o que inquina a autuação de total improcedência.

Afirma que não pode o Fisco, sob a alegação de falta de retenção do ICMS substituto, querer cobrar em duplicidade o referido imposto, em especial porque este, como demonstrado, foi pago quando da saída subsequente promovida pelo destinatário.

Diz que se existe dúvida quanto ao pagamento do ICMS-ST quando da saída subsequente promovida pela Norsa Refrigerantes Ltda, localizada em Feira de Santana, o Fisco possui todas as informações, inclusive os arquivos eletrônicos e as guias de pagamento, para confirmar que todo o ICMS devido foi pago. Acrescenta que, por se tratar de produtos sujeitos à pauta fiscal, não se pode alegar que a base de cálculo do ICMS-ST seria outra, porque tanto na substituição tributária que eventualmente promoveu, quanto na substituição realizada pelo destinatário (Norsa) a base de cálculo seria o mesmo valor, no caso, a pauta fiscal.

Sustenta que restando demonstrado que o Erário estadual não sofreu qualquer prejuízo e o ICMS devido foi integralmente pago pelo destinatário, a Norsa Refrigerantes Ltda., deve ser julgada improcedente a autuação.

Relativamente à infração 02, diz que os diligentes especificam que não houve a comprovação de ocorrência de cancelamento de operações, sob o argumento de que os prepostos da SEFAZ/BA não têm acesso aos documentos fiscais do contribuinte, sendo todo o levantamento efetuado com base nos arquivos magnéticos, contudo, tal afirmativa não guarda rigidez com a legislação tributária, em especial porque o RICMS/BA e o Convênio ICMS 81/93, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, disciplinam a fiscalização do substituto tributário pelos Fiscos das Unidades da Federação envolvidas nas operações, não existindo qualquer limitação ao escopo do trabalho de fiscalização realizado ou acesso as informações, documentos, livros etc. Reproduz o art. 377, §3º, §3º-A do RICMS/BA e a cláusula nona, parágrafo único do Convênio ICMS 81/93.

Afirma que tal situação demonstra a temeridade do lançamento fiscal, além de o fato de que nas informações fiscais os autuantes, ao contrarrazoarem a impugnação, silenciaram diante dos argumentos apresentados na impugnação, denotando a improcedência da autuação.

Finaliza reiterando em todos os seus termos a peça impugnatória, com todos os seus documentos, e, notadamente o pedido de nulidade e improcedência da autuação.

Os autuantes se pronunciaram às fls. 346 a 349, contestando as alegações defensivas, afirmando que apenas cumpriram a diligência solicitada pela 1ª JF, que determinou a elaboração de novo demonstrativo de cálculo com exclusão do original das operações destinadas aos estabelecimentos cujos registros no cadastro da SEFAZ constassem como atividade econômica no período de 2004 a 2005, a fabricação de refrigerantes.

Tecem amplo comentário sobre os argumentos do impugnante, para afirma que não satisfeito de se valer de inconsistência no cadastro da SEFAZ para inverter a verdade, o autuado passa a atentar contra a legislação vigente, tentando relativizá-la.

Sustentam o Protocolo 11/91, a exemplo de outros diplomas refere especificamente o sujeito responsável, o momento em que in ser cobrado.

Afirmam que busca o impugnante fugir da responsabilidade que lhe impõe a norma ao tentar transferir a obrigação pela retenção e recolhimento do ICMS-ST ao estabelecimento destinatário, sob o argumento de que não houve prejuízo ao Erário.

No que concerne ao montante, dizem ser impossível a manifestação, pois as operações do destinatário não foram objeto do levantamento fiscal realizado que culminou na lavratura do Auto de Infração em lide. Salientam que o fabricante descumpriu sua responsabilidade de substituto tributário, retardando, no mínimo, o ingresso de recursos nos cofres públicos.

Quanto à infração 02, sustentam que o impugnante tenta inverter o ônus da prova. Frisam que o autuado se limitou a afirmar que houve o cancelamento das Notas Fiscais nº 46452 e 49232/233, contudo, sem fornecer qualquer comprovação. Acrescentam que na defesa inicial protestou pela apresentação e juntada posterior (fl. 126), o que não fez, mesmo quando se manifestou em três oportunidades.

Afirma que se silenciaram na primeira argumentação o fizeram na expectativa de apresentação das provas prometidas, o que lamentavelmente não ocorreu, sendo improcedente a pretensão defensiva.

### **VOTO**

Inicialmente, cabe-me observar que o lançamento de ofício em lide foi realizado em conformidade com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, especialmente o seu art. 39, estando claramente identificadas as infrações, o infrator, o montante da base de cálculo, o que permitiu o exercício pleno do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte. Noto que o impugnante teve conhecimento tempestivo da ação fiscal e das planilhas e demonstrativos elaborados pelos autuantes. Inexistem vícios ou falhas que inquinem de nulidade o Auto de Infração, portanto, incorrendo qualquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99. Não acolho, portanto, a nulidade argüida.

Do exame das peças que compõem o presente processo, verifico que o impugnante argúi, em caráter preliminar, a extinção parcial do crédito tributário relativo aos períodos de janeiro a novembro de 2004, em razão da ocorrência de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, invocando nesse sentido o art. 156, V, c/c art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Certamente não pode prosperar a pretensão do impugnante, haja vista que este tomou conhecimento do início da ação fiscal após regularmente intimado e, posteriormente, da lavratura do Auto de Infração em 23/12/2009, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

As disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O entendimento prevalecente neste CONSEF é de que a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN alcança as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação acusa o contribuinte de ter deixado de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, o prazo de contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, como o prazo para o lançamento ocorreu em 01/01/2005, com termo final em 31/12/2009 e o lançamento ocorreu em 23/12/2009, não há decadência ou homologação tácita do lançamento.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

#### “VOTO

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”* Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos data *venia*, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção por decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Relativamente à infração 01-*Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia-*, verifico que o autuado na condição de fabricante de refrigerantes estabelecido no Estado de Pernambuco vendeu seus produtos para clientes localizados na Bahia e não realizou a retenção e, por conseqüência, o recolhimento do imposto, o que motivou a autuação.

Vejo que o impugnante alega descaber a exigência fiscal, sob o argumento de que nas operações com a Norsa Refrigerantes Ltda. não se aplica a substituição tributária, e nas saídas para BG Bebidas Ltda. o ICMS-ST foi corretamente retido e recolhido.

No que concerne à exigência fiscal relativa às operações destinadas a empresa BG Bebidas Ltda, constato que o impugnante comprova as suas alegações com a apresentação dos documentos comprobatórios dos recolhimentos do ICMS-ST, no caso, as GNRE, elidindo a acusação fiscal quanto a esta parcela. Relevante consignar que os próprios autuantes acataram os argumentos defensivos e na informação fiscal excluíram da exigência os valores referentes às operações de comercialização destinadas a empresa BG Bebidas Ltda.

Quanto às operações de saídas dos seus produtos para os estabelecimentos da Norsa Refrigerantes Ltda., sustenta o impugnante que a cláusula quinta, I, do Convenio ICMS 81/93, com alteração introduzida pelo Convenio ICMS no. 96/95, dos quais tanto o Estado remetente (Pernambuco) quanto o destinatário (Bahia) são signatários, determina que não se aplica a substituição tributária às operações destinarem mercadorias a sujeito passivo por substituição, sendo este o caso em discussão, haja vista que remeteu para a Norsa I



de refrigerante e contribuinte substituto, produtos que estão sujeitos a substituição tributária somente quando da saída subsequente do estabelecimento destinatário.

Observo que os autuantes contestam o argumento defensivo afirmando que a Norsa Refrigerantes Ltda possui apenas duas fábricas no Estado da Bahia, localizadas nos municípios de Simões Filho (CNPJ 07196033/0025-75) e Vitória da Conquista (CNPJ 07196033/0023-03), sendo que as operações destinadas a estas unidades fabris foram totalmente excluídas do levantamento pelo exato motivo alegado pela remetente. Esclarecem que os estabelecimentos destinatários das operações cujo imposto está sendo exigido, localizados nos municípios de Feira de Santana, Barreiras, Ilhéus e Porto Seguro, exercem a atividade de comércio atacadista de cerveja, chope e refrigerante, não se enquadrando na condição de substitutos tributários, mas sim substituídos.

Já o impugnante afirma que em conformidade com o “Histórico de Atividades Econômicas” as filiais de Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras, mantidas na autuação, exerciam até 19/04/2007, 20/04/2007 e 02/01/2007, respectivamente, a atividade econômica de “FABRICAÇÃO DE REFRIGERANTES”. Quanto à filial de Feira de Santana, diz que o “Histórico de Atividades Econômicas” apresentado omite a informação relativa ao período autuado.

Considerando a alegação defensiva de que os autuantes fundamentaram a sua acusação no “Histórico de Atividades Econômicas” da Norsa Refrigerantes, contudo, o mencionado documento contradiz os próprios argumentos apresentados, pois, os estabelecimentos destinatários estavam cadastrados na SEFAZ/BA com atividade econômica de “Fabricação de Refrigerantes”, no período objeto da autuação – 2004 a 2006 -, a 1ª JF converteu o processo em diligência à IFEP/COMÉRCIO, a fim de que os autuantes informassem qual a atividade desenvolvida pelos estabelecimentos destinatários da Norsa Refrigerantes no período de 2004 a 2006, conforme o cadastro da SEFAZ/BA. Ou seja, se estavam cadastrados na atividade econômica de fabricação de refrigerantes ou comércio atacadista de bebidas. Foi solicitado ainda que, após a verificação acima, caso se confirmasse o cadastramento na atividade econômica de fabricação de refrigerantes de qualquer dos estabelecimentos destinatários da Norsa Refrigerantes arrolados no levantamento fiscal, deveria o diligente excluir da exigência os valores relativos a este(s) estabelecimento(s), elaborando, se fosse o caso, novo demonstrativo.

Os autuantes cumprindo a diligência esclareceram que em conformidade com o cadastro da SEFAZ/BA, os estabelecimentos de Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras tinham registrado como atividade econômica no período de 2004 a 2006 a “Fabricação de Refrigerantes”, enquanto aquele localizado no município de Feira de Santana encontrava-se cadastrado como “Comércio Atacadista de outras bebidas em geral”, e que conforme determinado, elaboraram novo demonstrativo excluindo as operações destinadas às unidades de Ilhéus, Porto Seguro e Barreiras, conforme planilha às fls. 318 a 333.

Vejo que o impugnante ao tomar ciência do resultado da diligência persistiu na argumentação de que os autuantes partem do mesmo pressuposto da Informação Fiscal anterior, ou seja, o Histórico de Atividades Econômicas omite a informação relativa ao período autuado, insistindo, portanto, no argumento de que a Norsa Refrigerantes localizada no município de Feira de Santana estava cadastrado como “Comércio Atacadista de outras bebidas em geral”.

Sustenta o autuado que a comprovação está no cadastro das indústrias fornecido pelo Centro Industrial de Subaé em Feira de Santana, vinculado a Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado da Bahia, que classifica a Norsa Refrigerantes de Feira de Santana no segmento de “fabricação de produtos alimentícios e bebidas”, sendo distribuidora dos produtos da marca Coca-Cola. Aduz que, no caso, prevalece à boa-fé do contribuinte. Primeiro porque não lhe compete fiscalizar a atividade econômica de seus clientes. Segundo porque, mesmo que assim não entenda, ou seja, que deveria ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, as notas fiscais da Norsa do período fiscalizado, anexadas quando das Fiscais, demonstram que o destinatário reteve e, conseqüentemente, <sup>1</sup>

de contribuinte substituto das mesmas mercadorias adquiridas, o que inquina a autuação de total improcedência.

Conforme explanado acima, dentre os estabelecimentos de empresa Norsa Refrigerantes destinatários das mercadorias comercializadas pelo autuado, remanesceu a exigência fiscal apenas quanto à filial localizada em Feira de Santana, por ser o único no período objeto da autuação – 2004 a 2006 – que, efetivamente, estava cadastrado na condição de “Comércio Atacadista de outras bebidas em geral”, sendo, portanto, de responsabilidade do autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.

Isto porque, conforme previsto no inciso II do art. 355 do RICMS-BA, que se baseia em orientação consubstanciada no Convênio ICMS 81/93, cláusula quinta, I, com a redação dada pelo Convênio ICMS 96/95, não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas aquisições interestaduais de mercadorias quando estas forem destinadas a outro contribuinte ao qual a legislação atribua a condição de responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria, no presente caso, os estabelecimentos cadastrados na SEFAZ/BA como fabricantes de refrigerantes que foram excluídos do levantamento fiscal.

Na realidade, no presente caso, o que existiu foi um equívoco de cadastramento na SEFAZ dos estabelecimentos da Norsa Refrigerantes que de fato exerciam atividade de comércio atacadista, porém, foram cadastrados como fabricante de refrigerantes, conforme consta no “Histórico de Atividades Econômicas” acostados aos autos, e confirmado pelos próprios autuantes.

Nessa situação, coaduno com o argumento defensivo de que não lhe compete fiscalizar a atividade econômica de seus clientes, pois, indubitavelmente, tal competência é do ente tributante, sendo esta indelegável.

Assim sendo, mesmo que de fato os estabelecimentos tenham exercido no período autuado a atividade de comércio atacadista e não de fabricante de refrigerantes, não se pode impor ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, haja vista que o registro no cadastro da SEFAZ indicava se tratar de fabricantes de refrigerantes, portanto, desobrigando-o da responsabilidade pela retenção do imposto.

Porém, dentro de uma linha de coerência, invocando aqui o mesmo argumento defensivo de que não lhe compete fiscalizar a atividade econômica de seus clientes, caberia a este efetuar a retenção e recolhimento do ICMS, relativamente à filial da Norsa Refrigerantes localizada em Feira de Santana, pois cadastrada na SEFAZ como comércio atacadista.

Seguindo a mesma linha de entendimento quanto ao cadastramento na SEFAZ, não vejo como prosperar o argumento defensivo de que o cadastro das indústrias fornecido pelo Centro Industrial de Subaé em Feira de Santana, vinculado a Secretaria da Indústria, Comércio e Mineração do Estado da Bahia, classifica a Norsa Refrigerantes de Feira de Santana no segmento de “fabricação de produtos alimentícios e bebidas”, sendo distribuidora dos produtos da marca Coca-Cola.

Ora, conforme consta no cadastro da SEFAZ/BA, o referido estabelecimento exerce de fato o comércio atacadista, devendo este prevalecer e não uma classificação que, segundo os autuantes, não é exercida, apenas constando no cadastro mencionado pelo impugnante.

No que concerne à alegação defensiva de que o destinatário reteve e, conseqüentemente, recolheu o ICMS, na condição de contribuinte substituto das mesmas mercadorias adquiridas, o que inquina a autuação de total improcedência, não coaduno com tal argumento, a responsabilidade tributária decorre de lei não podendo ser modificada pelo contribuinte.

Em verdade, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia é do remetente, significando dizer que o destinatário ao realizar o recolhimento do imposto do qual não está obrigado, realiza um recolhimento indevido – indêbito -, passível de restituição dentro do prazo prescricional de 05 anos, caso assim pretenda.

A obrigatoriedade de recolhimento do imposto somente recairá sobre o destinatário, na situação de responsabilidade supletiva, ou seja, quando se esgotar todas as possibilidades legais de exigência junto ao remetente, na condição de sujeito passivo por substituição, o que certamente não é caso da presente lide.

Diante do exposto, considero parcialmente subsistente a infração 01, no valor de R\$ 749.593,93, conforme demonstrativo elaborado pelo autuante às fls. 319 a 334.

No respeitante à infração 02, verifico que o impugnante apenas alega o cancelamento, porém, sem apresentar os documentos comprobatórios, mesmo tendo diversas oportunidades, tanto na defesa inicial quanto na manifestação posterior.

Convém observar que a exigência fiscal diz respeito às Notas Fiscais nºs 46452, 49232 e 49233, portanto, somente sobre três notas fiscais, cuja comprovação de cancelamento poderia ser feita, se fosse o caso, sem maiores dificuldades pelo impugnante, pois, detentor de todos os documentos relativos às operações.

É certo que não pode prosperar a alegação defensiva de que o ônus da prova, no caso, é do Fisco, haja vista que os documentos fiscais foram emitidos regularmente pelo autuado, contudo, houve a posterior alegação de cancelamento das operações que estes acobertavam. Indubitavelmente, a alegação defensiva exige a comprovação, mediante a apresentação dos elementos hábeis capazes de elidir a autuação. Afinal, não deve o contribuinte apenas alegar o não cometimento da infração mas, comprovar o alegado.

Nesse sentido, é que o RPAF/99 estabelece nos seus artigos 142 e 143 abaixo reproduzidos:

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269616.0105/09-2**, lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$754.896,07**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 749.593,93 e de 150% sobre R\$5.302,14 previstas, respectivamente, no artigo 42, II, “e”, V, “a”, da Lei nº 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 nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de julho de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMU