

**PROCESSO** - A. I. N° 278996.4003/08-0  
**RECORRENTE** - FRATELLI VITA BEBIDAS S/A. (CDD/FRATELLI – SALVADOR)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0390-02/09  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 16/03/2011

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DA PARCELA SOBRE FRETE CLÁUSULA FOB. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cujo ICMS foi retido, correta a exigência da parcela relativa ao ICMS sobre o frete do estabelecimento destinatário das mercadorias, por não ter o contribuinte substituto incluído o valor do frete no cálculo do referido imposto, em razão de 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. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS: a) MATERIAL DE CONSUMO. Infração parcialmente caracterizada. b) ATIVO IMOBILIZADO. Infração caracterizada. Rejeitada a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0390-02/09, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento de 05 infrações, sendo objeto do presente Recurso as infrações constantes dos itens 03, 04 e 05, abaixo descritas:

INFRAÇÃO 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, conforme Demonstrativo do ICMS Antecipação Tributária sobre Frete Cláusula FOB, nas aquisições de mercadorias – Cerveja - enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas em outras Unidades da Federação – Anexo III - Fls. 24 a 222.

INFRAÇÃO 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.

INFRAÇÃO 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.

Em Primeira Instância, o Relator da JJF inicialmente consignou que o sujeito passivo reconheceu o débito das infrações 01 e 2, integralmente, portanto não existindo lide em relação a estes itens, tornando, assim, subsistentes os valores lançados no Auto de Infração. Informou, ainda, o reconhecimento parcial por parte do sujeito passivo da infração descrita no item 4, no valor de R\$23.436,65, passando a apreciar a parte remanescente deste item e os demais itens não contestados (itens 3 e 5).

No que se refere ao item 03, assim se pronunciou o Relator da JJF, mantendo a exigência fiscal, em síntese:

- I. que neste item exige-se do contribuinte o ICMS por antecipação relativo ao frete contratado no transporte de mercadorias adquiridas com retenção do ICMS, sendo que este alega 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;
- II. que não há que se falar em *bis in idem*, tendo em vista que 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;
- III. que 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;
- IV. que, 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, se o frete fosse pago pelo contribuinte substituto (vendedor);
- V. que o art. 357 do RICMS/BA, no seu Parágrafo Único, estabelece que 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, "1", item 2);
- VI. que, assim, 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*, tendo em vista que não houve pagamento do ICMS substituto em relação ao valor do frete no ICMS foi retido, sendo correta a 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 referido imposto, 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.

- VII. Que, em relação à alegação de que a interpretação da norma conduz à inconstitucionalidade, não compete ao órgão julgador declarar inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167 do RPAF/BA;
- VIII. Que, em relação ao pedido de afastamento das penalidades aplicadas, não pode ser acatado, pois as penalidades indicadas têm previsão na Lei nº 7.014/96 em seu 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.

No pertinente ao item 4, consignou o Relator da JJF que o sujeito passivo reconheceu que 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 nºs 23531, 45539 e 45554.

Consignou, ainda, que o débito das notas fiscais referidas não foi reconhecido com base na alegação de que são documentos relacionados a operações "sob encomenda", referente a softwares personalizados para uso no estabelecimento, mas, que, embora entenda assistir razão ao sujeito passivo já que tais operações não estão sujeitas ao ICMS, este não carreou aos autos qualquer elemento de prova nesse sentido, ficando mantido integralmente o débito que foi lançado no Auto de Infração.

Em relação ao item 5, a JJF mantém parcialmente a exigência fiscal, aos seguintes argumentos, em síntese:

- I. que, embora a defesa tenha alegado ausência de previsão em lei complementar para exigência do diferencial de alíquotas do ICMS, os artigos 24 e 155 da CF 88 estabelecem competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir esta modalidade de imposição tributária, além do que a Lei nº 7.014/97 define a incidência (art. 2º) e ocorrência do fato gerador (art. 5º), sendo, assim, legal a exigência do ICMS da diferença de alíquota na aquisição de bens do ativo fixo ou bens para consumo;
- II. que em relação à alegação da inconstitucionalidade da legislação estadual, o artigo 167, inciso I, do RPAF/99, determina que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, e que nas operações com bens do ativo permanente e com bens para uso ou consumo o RICMS/BA prevê a incidência do ICMS da diferença de alíquotas, nos termos do art. 1º, § 2º, IV;
- III. que, apesar destas alegações, 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, às fls. 405/406;
- IV. que o autuante em sua 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, sendo que o sujeito passivo ao tomar conhecimento da informação fiscal manifestou-se alegando a existência de outras inconsistências, mas não apresentou qualquer documento para comprovar o alegado, incidindo, assim, o disposto no art. 123 do RPAF/BA, que determina que o sujeito passivo deve juntar à defesa as provas que tiver, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente;
- V. 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, entretanto, “*em várias oportunidades foi solicitada a prorrogação de prazo para apresentação de docu-*

*mentos 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.”;*

- VI. que, assim, 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 documentos fiscais.

Inconformado com o julgamento de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 538 a 555 – através de advogado regularmente constituído, quanto à manutenção das exigências fiscais impugnadas, nos seguintes termos:

INFRAÇÃO 3 – Reitera em preliminar a nulidade da infração ao argumento de infringência ao princípio da fundamentação do processo administrativo fiscal, o que teria cerceado o seu direito de defesa, forçando-lhe a uma defesa genérica, já que o lançamento seria confuso quanto à indicação das normas jurídicas que supostamente a amparariam, imputando-lhe inobservância do art. 371 do RICMS/BA, que não tem qualquer relação com a exigência de adimplemento do ICMS sobre o frete.

No mérito, reiterando seus argumentos defensivos, afirma que por comercializar mercadorias provenientes tanto de estabelecimentos situados neste Estado como localizados nos demais Estados brasileiros, se sujeita à sistemática da substituição tributária, nos termos da Lei nº 7.014/96 e do Protocolo ICMS 11/91, e que impende atentar às normas disciplinadoras desse regime constantes da Lei Complementar nº 87/96, mas especificamente do seu art. 8º, inciso II, que conduz à interpretação de que a base de cálculo nos casos de substituição tributária é formada pelo somatório do montante acrescido pela operação própria do substituto, incluindo frete, seguro e demais encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, bem como a margem de valor agregado, valores estes adimplidos pelo mesmo.

Afirma, ainda, que não obstante tal determinação legal, o Fisco está lhe exigindo, na condição de contribuinte substituído, o recolhimento de ICMS sobre o frete por ele suportado no transporte de mercadorias adquiridas, com base no disposto nos artigos 354 a 357 do RICMS e no art. 8º, §6º, da Lei Estadual nº 7.014/96.

No entanto, entende que o fato gerador do ICMS devido por substituição tributária se dá quando da saída da mercadoria do estabelecimento do substituto, quando nasce a obrigação tributária para esse, sendo a base de cálculo o valor representativo da operação naquele momento, e o valor do frete comporá esta base de cálculo do ICMS somente quando o substituto encontrar-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, e, em contrapartida, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente, inexiste controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto.

Nesta linha, conclui que na responsabilidade tributária por substituição, o terceiro, substituto, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, tem a integral responsabilidade pelo *quantum* devido a título de ICMS, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, relativos à prestação patrimonial e às obrigações acessórias, conforme Decisão do STJ que traz à colação.

Afirma que inexiste qualquer relação jurídica tributária entre o substituído e o Estado, pelo que não pode ser compelido a pagar o referido imposto, não sendo possível, como entendeu a Decisão recorrida lhe exigir o frete das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, por ser parte ilegítima.

Afirma, ainda, haver *bis in idem*, tendo em conta que o valor do seguro já foi objeto de incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) de competência da União, além do que o valor exigido pelo respectivo prestador de serviço deverá sofrer a incidência do ICMS e, consequentemente, o tomador do serviço terá direito a se creditar quanto a este imposto, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, mas, nos termos do art. 357, parágrafo único do RICMS deste Estado, é vedado ao contribuinte substituído - o recorrente - a utilização do crédito fiscal relativamente a este valor, o que corrobora a dupla incidência do ICMS.

Ressalta, no entanto, que esta vedação é apenas quanto à utilização como crédito do imposto retido pelo substituto tributário, com encerramento da tributação, e que na hipótese de não se acolher o Recurso há de lhe 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.

Por fim, entende que a lei estadual apenas 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, sendo, assim, ilegal a exigência fiscal, ao tempo que requer a exclusão das penalidades impostas, a teor do art. 100 do CTN, caso a exigência seja mantida, alegando que o Protocolo ICMS 11/91 não autoriza a exigência de ICMS sobre o frete em face do adquirente de bebidas proveniente de outros Estados.

INFRAÇÃO 4 – Reitera a improcedência da exigência fiscal quanto às Notas Fiscais nºs 23531, 45539 e 45554, alegando que envolvem operações com “softwares” personalizados, não havendo incidência de ICMS sobre tais operações, conforme julgado do STJ que cita e transcreve, frisando que a Decisão recorrida reconhece que tais operações não estão sujeitas ao ICMS, mas, sem fundamento, aduz que não há provas nos autos nesse sentido, o que, *data venia*, não é verdade.

INFRAÇÃO 5 – Contesta a manutenção de parte da exigência fiscal, relacionada a formulários contínuos de nota fiscal, de uso exclusivo do estabelecimento, conforme documentos já acostados ao processo, e por se tratar de prestação de serviço de impressão gráfica, inseridos no campo de incidência do ISS, ao tempo que alega ser inexigível o diferencial de alíquotas do ICMS, por falta de previsão na Lei Complementar nº 87/96, que silenciou quanto à exigência do diferencial de alíquotas que caberia ao Estado de destino nas operações interestaduais com bens a serem utilizados pelo estabelecimento adquirente, muito embora conste da Constituição Federal, o que impõe que toda a infração seja julgada improcedente.

Ao final da peça recursal, alegando serem confiscatórias e abusivas as multas aplicadas, afrontando o princípio da proporcionalidade, requer a redução das multas cominadas.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo às fl. 560/561, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, asseverando que a nulidade suscitada quanto à infração descrita no item 3 não merece acolhimento, pois a infração está perfeitamente descrita no corpo do Auto de Infração, além de indicar com precisão os artigos regulamentares e legais infringidos e o recorrente demonstrou perfeita compreensão dos fatos que lhe foram imputados.

No mérito deste item, ressaltou que a Lei nº 7.014/96, repetida pelo art. 375 do RICMS, prevê que no caso da despesa não conhecida pelo substituto tributário a parcela será exigida do substituído, e que não vê razão para o afastamento da multa aplicada, já que o contribuinte é localizado na Bahia e, portanto, se submete às regras internas, que devem ser de seu pleno conhecimento.

Quanto à infração 4, consignou que não há dúvida de que não incide ICMS sobre softwares por encomenda, mas que a questão se resume à falta de prova por parte do recorrente de que os produtos adquiridos têm essa natureza.

Em relação à infração descrita no item 5, também assevera que não há prova quanto às notas fiscais que remanesceram, embora a empresa tenha se comprometido a trazê-las, e que a JJJ já excluiu da autuação as notas fiscais que se referem a material gráfico por encomenda.

Por fim, quanto à alegação de ser inexigível a diferença de alíquotas, entende que a LC 87/96, no seu art. 6º, confere poder aos Estados para dispor sobre o regramento do diferencial de alíquota, ditando a regra básica constante do art. 8º sobre a base de cálculo na hipótese geral, e, com isso, a lei estadual fixou regramento específico sobre a matéria, devendo os contribuintes aqui localizados se submeterem.

## VOTO

Inicialmente, devemos esclarecer que a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal segue rito próprio, nos termos do art. 159 do RPAF/BA, sendo de competência exclusiva da Câmara Superior deste Conselho de Fazenda. Assim, de logo devemos rechaçar o pleito do recorrente. Também não há que se falar de ofensa ao princípio da proporcionalidade, ao argumento de serem confiscatórias as multas cominadas, visto que as penalidades em tela estão previstas em diploma legal – Lei nº 7.014/96 – sob o qual não recai nenhuma pecha de inconstitucionalidade até o presente momento.

No pertinente à infração descrita no item 3, onde se exige do sujeito passivo a parcela do frete não incluída no cálculo do ICMS devido a título de substituição tributária, retido pelo contribuinte substituto estabelecido em outra unidade da Federação em decorrência de acordo interestadual, em preliminar devemos rechaçar a nulidade suscitada pelo recorrente ao argumento de cerceio em seu direito de defesa por inadequação do dispositivo regulamentar dado como infringido, comungamos com o opinativo exarado pela PGE\PROFIS no sentido de que não há nulidade sem demonstração do prejuízo sofrido, visto que a simples análise dos autos, especificamente da defesa apresentada, comprova que o contribuinte demonstrou pleno conhecimento do que lhe foi imputado, enfrentando com argumentos jurídicos e fáticos a acusação fiscal, além do que também a simples leitura da descrição da infração constante da peça inicial do presente lançamento de ofício, bem como o demonstrativo da infração imputada - Anexo III (fl. 239 e seguintes) permite pleno conhecimento do que está sendo imputado ao sujeito passivo. Registre-se, ainda, que o erro na indicação do dispositivo por si não leva à nulidade da exigência fiscal, pois, como dito acima, tal fato não importou em prejuízo ao contribuinte.

No mérito, melhor sorte não socorre ao recorrente. Como bem colocou o Relator de Primeira Instância, a exigência fiscal tem amparo na regra do art. 357, parágrafo único, abaixo repetido, combinado com o item 2, alínea “i”, inciso II do art. 125, ambos do RICMS/BA, que de forma clara determinam que nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão na base de cálculo prevista no art. 61 dos valores relativos a frete ou seguro, por não serem esses conhecidos do contribuinte substituto, caberá ao contribuinte substituído, caso do recorrente, o recolhimento do imposto sobre estas parcelas, nas aquisições a preço FOB, acrescido de margem de valor agregado, pagamento este a ser feito de forma antecipada.

*“Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

....

*II - na entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:*

....

*i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:*

....

*2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;*

*Art. 357. O ICMS a ser retido ou antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista nos termos do art. 61, sendo que, do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.*

**Parágrafo único.** 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).

Como restou comprovado nos autos que tal parcela não foi incluída na base de cálculo do ICMS retido pelo contribuinte substituto, quando da aquisição da mercadoria pelo recorrente, e nem comprovou o contribuinte o seu pagamento, o qual se nega a fazer alegando equivocadamente ser descabida a exigência fiscal, deve ser mantida *in totum* a autuação, porquanto perfeitamente amparada na legislação pertinente.

Os argumentos apresentados pelo sujeito passivo na peça defensiva, devidamente rechaçados pela Decisão recorrida, e ora repetidos na peça recursal, não merecem a mínima guarida, porquanto sem nenhum amparo legal e fático.

Por outro lado, verifica-se da peça recursal que o recorrente interpreta as normas pertinentes à matéria de forma inteiramente equivocada. Os dispositivos citados como base para a improcedência da exigência fiscal – artigo 8º, inciso II, da LC 87/96; artigo 8º, §6º da Lei nº 7.014/96 e artigos 354 a 357 do RICMS/BA – em verdade amparam a exigência fiscal.

É cediço que o fato gerador da substituição tributária ocorre na saída da mercadoria sujeita a tal sistemática de tributação, como também é conhecido que uma das parcelas que compõem o ICMS/ST é o valor do frete, e, ainda que sobre o contribuinte substituto recaia a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto a este título.

Mas também é cediço, e com amparo nos diplomas legais citados, que o frete somente poderá compor a parcela da base de cálculo do ICMS/ST quando da saída do contribuinte substituto, se constituir ônus deste ou, sendo ônus do destinatário (contribuinte substituído), caso dos autos, o valor desta parcela seja desconhecida pelo substituto.

Ora, sendo a aquisição feita a preço FOB, tendo o contribuinte substituído – o estabelecimento autuado – suportado o valor do frete, por ele contratado, e não sendo tal valor conhecido do contribuinte substituto quando do cálculo do ICMS-ST, cabível e pertinente à cobrança desta parcela do contribuinte substituído, nos termos expressos do art. 357, parágrafo único do RICMS, acima transcrita. Veja que a regra apenas é cabível quando o valor do frete não compuser a base de cálculo do ICMS-ST por não ter o contribuinte substituído informado ao substituto tal valor. Não exigir tal parcela do substituído nesta hipótese, permitiria que bastasse o substituído omitir-se voluntariamente desta informação para que o ICMS-ST fosse recolhido a menor, sem lhe recair qualquer responsabilidade neste sentido, já que não há como exigir do substituto recolhimento do valor do frete que desconhece.

Por outro lado, o pleito do recorrente de creditar-se do valor pago a título de frete não encontra guarida, diante da vedação expressa constante da parte final do dispositivo regulamentar retrotranscrito, combinado com o art. 356, também abaixo transscrito:

**Art. 356.** Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

**§ 1º** Nos documentos fiscais relativos às operações subsequentes com mercadorias cujo imposto já tiver sido antecipado, observar-se-á o disposto no art. 359.

**§ 2º** Na hipótese do inciso I do artigo anterior e do inciso II do art. 375, caso, eventualmente, o estabelecimento destinatário adquira de terceiro outras mercadorias com o imposto pago por antecipação, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá o contribuinte utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação normal como o imposto retido ou antecipado, obrigando-se a efetuar a retenção do

*imposto nas operações internas subsequentes com aquelas mercadorias, observando-se, quanto à margem de valor adicionado (MVA), o disposto no inciso I do artigo anterior e no § 1º do art. 372.*

**§ 3º** Poderão ser utilizados como crédito fiscal, pelo destinatário, tanto o imposto da operação normal destacado no documento como o imposto pago por antecipação, sempre que:

**I** - o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sido feita a cobrança antecipada do imposto;

**II** - não sendo o adquirente considerado contribuinte substituído, receber, com imposto pago por antecipação, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;

**III** - apesar de não haver convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade federada de origem das mercadorias que preveja a substituição tributária, for feita, mesmo assim, a retenção do imposto em operações com mercadorias não enquadradas na substituição tributária pela legislação deste Estado, desde que disponha de comprovante do efetivo recolhimento do imposto retido e que faça imediata comunicação do fato à repartição fazendária do seu domicílio.

**§ 4º** Nas operações com trigo em grãos, farinha de trigo, mistura de farinha e produtos a base de farinha de trigo sujeitos à antecipação tributária, observar-se-á o disposto nos arts. 506-A a 506-G.

**§ 5º** Na hipótese de perda, extravio, desaparecimento, inutilização, sinistro ou quebra anormal de mercadorias recebidas com ICMS pago por antecipação, quando devidamente comprovadas tais ocorrências, sendo impossível a revenda das mercadorias, o contribuinte poderá utilizar como crédito fiscal o valor do imposto pago antecipadamente, vedado, contudo, o crédito relativo ao ICMS da operação normal, devendo a Nota Fiscal a ser emitida para esse fim especificar, resumidamente, além dos demais elementos exigidos, as quantidades e espécies de mercadorias, seu valor e o imposto recuperado, e conter observação acerca do motivo determinante desse procedimento.

**§ 6º** Nos casos em que a legislação permita a utilização, como créditos fiscais, tanto do imposto relativo à operação normal como do antecipado, o destinatário lançará o documento fiscal no Registro de Entradas, na forma regulamentar, indicando, na coluna "Observações", o valor do ICMS antecipado, cujo montante, no final do período, será transportado para o item "007 - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS.

**§ 7º** O encerramento da fase de tributação referido neste artigo implica que, com a realização efetiva do fato gerador presumido, salvo disposição em contrário, não importa que seja o valor da operação superior ou inferior ao valor adotado como base de cálculo para fins de antecipação ou substituição tributária, não caberá a exigência de complementação do imposto nem a restituição de importância eventualmente paga a mais, a não ser que no pagamento do imposto por antecipação tenha havido erro ou outra circunstância que exija correção.

Quanto à alegação de que as normas do Protocolo ICMS 11/91 – que rege a substituição tributária nas operações interestaduais com cervejas, refrigerantes, água mineral ou potável e gelo – não autoriza a exigência do ICMS sobre o frete em face do adquirente, "... não podendo ser punido o contribuinte que agiu de acordo com suas normas a teor do art. 100, parágrafo único do CTN", esta não merece acolhida, visto que tal acordo interestadual determina a inclusão do frete e demais parcelas na base de cálculo do ICMS/ST desde que debitado ou cobrado do adquirente. Ora, no caso dos autos, em que o destinatário – contribuinte substituído – foi quem arcou com o frete, inaplicável a regra em apreço. Assim, cabível a exigência fiscal com base na legislação do estado de destino, aqui multicitada, e inaplicável a regra do CTN citada pelo recorrente.

Em conclusão, diante das razões acima aduzidas, somos pela manutenção da exigência fiscal.

Em relação às infrações descritas nos itens 4 e 5, as razões recursais não têm o condão de desconstituí-las.

No pertinente à infração descrita no item 4, julgada procedente, o recorrente, ainda na peça defensiva, reconheceu quase a totalidade do débito exigido, contestando o débito relativo às Notas Fiscais nºs 23531, 45539 e 45554, relacionadas no demonstrativo de fls. 223 e 224 – Anexo IV – alegando tratarem de softwares personalizados.

Em relação a este argumento, entendemos que, ainda que houvesse tal comprovação, da qual não se desincumbiu o sujeito passivo até o presente momento, frise-se, tal fato não elidiria a exigência fiscal em tela, já que recai a incidência do ICMS a título de diferença de alíquotas na

aquisição interestadual por contribuinte do imposto de material para uso e consumo e bem do ativo, ainda que seja material personalizado.

De qualquer sorte, registre-se, que consta do demonstrativo citado que houve incidência do ICMS no estado de origem, à alíquota de 7% - aquisições no estado de SP - concedendo-se o crédito correspondente no cálculo do DIFAL, o que por si só afastaria a alegação de que tais documentos fiscais discriminam produtos desonerados de tributação pelo ICMS.

Também quanto à infração descrita no item 5, temos o mesmo entendimento externado acima. Ainda que os documentos fiscais que remanesceram se refiram de fato a formulários contínuos de nota fiscal, se constituem em material de uso e consumo do estabelecimento autuado, recaindo a incidência do ICMS a título de diferença de alíquotas. Ressalte-se, no entanto, que também não há prova de que as notas fiscais que remanesceram, após o julgamento proferido pela Procedência em Parte da infração, se refiram a tais produtos.

Quanto à alegação de que inexiste previsão em sede de lei complementar para a cobrança do ICMS a título de diferença de alíquota tal argumento não merece a mínima guarida. A incidência do ICMS nas aquisições interestaduais de material de uso e consumo e bem do ativo por contribuinte do imposto encontra guarida no texto constitucional – art. 155, II, §2º, inciso VII, “a” e VIII - como o próprio recorrente cita, e tal regramento independe de regulamentação ou repetição no texto de lei complementar, sendo autoaplicável.

Ante o exposto, entendemos deva ser mantida a Decisão recorrida, o que nos leva a votar pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278996.4003/08-3, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS S/A. (CDD/FRATELLI – SALVADOR)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.746.315,00**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, II, alíneas “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, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS