

**PROCESSO** - A. I. Nº 279804.0015/08-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. (PR JUÁ)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0083-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**INTERNET** - 09/09/2011

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0256-11/11

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Operação sujeita à retenção do imposto pelo remetente, nos termos dos arts. 10 e 11 da Lei nº 7.014/96 e Protocolo ICMS 10/92, firmado entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias. Indevida a exigência do imposto do destinatário, por ilegitimidade passiva: a responsabilidade deve recair sobre o substituto tributário. Infração nula. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS. Não restou comprovado nos autos que o imposto exigido a título de antecipação parcial foi pago por ocasião das saídas das mercadorias. Infração caracterizada em parte, após a correção do débito exigido com a adequação da alíquota pertinente ao produto aguardente de cana. Adequação da multa da alínea “d” para a alínea “f” do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, para alguns períodos da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator quanto ao item 2. Decisão por maioria. Decisão unânime quanto à infração 1.

## RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado a esta CJF, na forma de Recurso de Ofício, para exame da Decisão exarada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida através do Acórdão nº 0083-02/11, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 279804.0015/08-0, lavrado em 30/06/2008, o qual reclama a cobrança do ICMS, no valor de R\$946.842,26, decorrente de sete infrações, sendo objeto deste recurso apenas àquelas caracterizadas como de nºs 1 e 2, quais sejam:

**INFRAÇÃO 1:** Deixar de proceder a retenção do ICMS e o correlato recolhimento, quantificado em R\$836.943,98, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, acrescido de multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2:** Recolher a menos o ICMS por antecipação parcial, no valor de R\$24.174,26, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, acrescido de multa de 60%.

Por não serem objetos de análise nesta oportunidade recursal, deixam de ser descritas as infrações de nºs 3 a 7, mantidas integralmente pela JJF e sem apresentação de irresignação do autuado.

Reportando-se à imputação nº 1, o sujeito passivo apresentou impugnação tempestiva (fls. 781 a 826), sustentando se tratar de pessoa jurídica atuando exclusivamente como estabelecimento comercial, dedicado à distribuição de cervejas da marca SCHINCARIOL, adquiridas diretamente ao fabricante, como também transferidas do seu estabelecimento matriz localizado em Petrolina-PE.

Ressaltou se encontrar a mercadoria objeto da autuação enquadrada no regime da substituição tributária, regido por normas específicas nas operações internas e subordinado aos Convênios e Protocolos celebrados no CONFAZ, quando ocorrentes operações interestaduais, sendo o suposto débito tributário nulo de pleno direito por ilegitimidade passiva, à luz da legislação pertinente.

Aduziu submeterem-se as operações de circulação de cervejas ao instituto da substituição tributária, o qual atribui, de modo expresso, a responsabilidade pela arrecadação do crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao respectivo fato gerador da obrigação, portanto, excluindo a responsabilidade dos contribuintes seguintes ou impondo a estes, caráter supletivo ao cumprimento total ou parcial da obrigação, como expressamente dispõe o art. 128 do CTN, transcrito na defesa.

Prosseguindo a impugnação, destacou que, no caso em apreço, não poderia ser considerado como contribuinte substituto, uma vez que adquiria mercadorias com o imposto retido pelo fabricante ou, na hipótese de transferência do seu estabelecimento situado em Pernambuco, dele seria a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, sendo exigida do autuado apenas aquela supletiva, ou seja, somente poderia ser exigido o imposto do sujeito passivo adquirente na hipótese de impossibilidade de exigência do tributo do substituto, sendo esta circunstância disciplinada nos artigos 370, 371 e 125, II, “I”, § 1º, do RICMS-BA.

Reproduziu trecho de Parecer SEFAZ BA - DITRI 12505/2006, em resposta à consulta formulada pelo estabelecimento remetente, localizado em Petrolina-Pernambuco, o qual solicitava orientação no tocante à aplicabilidade do regime de substituição tributária nas vendas de seus produtos para o Estado da Bahia, onde foram efetivados diversos questionamentos, todos devidamente respondidos pelo órgão consultor, destacados os esclarecimentos do Parecer mais importantes ao caso concreto.

Em seguida, suscitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração, invocando os princípios da validade do ato jurídico vinculado e a afronta aos princípios constitucionais.

Meritoriamente, arguiu a ilegalidade da exigência do imposto constante da infração 1, porquanto o Convênio ICMS 81/93, tratando das normas gerais de substituição tributária, devidamente recepcionado pela legislação baiana, dispõe, na sua cláusula quinta, que nas operações interestaduais entre sujeitos passivos por substituição da mesma mercadoria não se aplica a substituição tributária.

De outra parte, disse que o parágrafo único do citado permissivo legal estabelecia que o sujeito passivo por substituição era aquele definido como tal no Acordo Interestadual que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria, no caso presente os Protocolos ICMS 10/92 ou 11/91, que albergavam as operações interestaduais com cervejas e refrigerantes, definindo, em sua cláusula primeira, ser o sujeito passivo por substituição o industrial ou importador.

Argumentou a necessidade, para ser reivindicado o imposto do impugnante, de ter o autuante que esgotar todas as possibilidades de cobrança do tributo do remetente e, ainda assim, precedido de notificação fiscal, além de ser o ICMS exigido sem a aplicação de multa, transcrevendo o Acórdão nº 0231-01/08, da 1ª JF, em Decisão recente (15/07/2008), julgando Procedente em Parte a exigência de imposto relativo a transferências entre filiais da mesma empresa.

No que tange à infração 2, destacou ser a impugnante inscrita no Estado da Bahia sob o “REGIME NORMAL DE COMÉRCIO”, com apuração do ICMS escriturado mediante conta corrente fiscal, inexistindo ocultação ou omissão de qualquer registro de documentos fiscais em sua escrita, como se pode verificar nas cópias anexadas referentes aos livros e DMAs do período.

Asseverou ter o autuante exigido, indevidamente, o imposto por antecipação parcial, sem observar que o recolhimento do referido tributo foi realizado com aplicação da alíquota legalmente prevista, ou seja, 17%, sendo que, na hipótese de o contribuinte não efetuar o recolhimento do imposto por antecipação parcial, nenhum prejuízo estaria causando ao Erário, pois, ao tributar na saída, recolheria normalmente o imposto devido quando das suas operações comerciais, ocorrendo, apenas, o pagamento intempestivo do imposto, passível de aplicação dos acréscimos moratórios previstos em Lei.

Reconheceu não ter recolhido o tributo a título de antecipação parcial, entretanto, afirmou ter registradas, na sua escrita fiscal, todas as notas fiscais, oferecendo à tributação no momento da saída da mercadoria, fato este que poderia ser comprovado do exame dos seus livros e documentos fiscais, além dos registros da DMAs, entregues, tempestivamente, à SEFAZ-BA.

Em sua informação (fls. 854 a 855), o auditor designado contestou os argumentos defensivos, afirmando que não procedia a alegação de ilegitimidade passiva por entender tratar-se de uma só “Firma”, responsável por todas as operações das diversas filiais, tendo no período fiscalizado efetuado transferências de sua unidade em Petrolina/PE para a de Juazeiro/BA, sem proceder a retenção e o posterior recolhimento do ICMS na qualidade de contribuinte substituto. Por conseguinte, tais transferências foram realizadas entre filiais, incorrente a suscitada ilegitimidade passiva.

Registrou que as demais infrações se encontram demonstradas no próprio Auto de Infração, e seus anexos, tendo sido apuradas em consonância com a legislação vigente.

Na sessão de julgamento de 1ª Instância, a JJF converteu o processo em diligência, em atendimento a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa, sustentando o autuado não ter recebido cópia dos demonstrativos acostados aos autos.

Considerando que não constava assinatura do autuado nos demonstrativos, foi o processo encaminhado à Inspetoria de origem, para a entrega dos demonstrativos, mediante recibo, e reaberto o prazo de defesa.

Após o cumprimento do quanto determinado, o autuado apresentou nova manifestação defensiva às fls. 865/894, reiterando os argumentos anteriores e acrescentando, apenas quanto à infração 02, uma preliminar de nulidade por descrição indevida dos fatos, cumulada com falha na capitulação legal.

No mérito, ainda em relação à infração 2, sustentou não ser devido o adicional de 2% para o produto “Aguardente de Cana” e quanto ao produto conhaque, aduziu que o imposto foi recolhido tempestivamente, tendo a fiscalização exigido imposto por antecipação parcial, sobre adicional de Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.

Nova informação fiscal foi prestada às fls. 899 a 903, mantendo o entendimento em relação à legitimidade do impugnante e acatando, quanto à imputação 2, a tese defensiva de que não era devido o adicional de 2% em relação ao produto “Aguardente de Cana”, refazendo os demonstrativos com redução dos valores autuados e mantendo o lançamento quanto ao produto conhaque.

O contribuinte voltou a se manifestar às fls. 916 a 925, reiterando argumentos anteriores e asseverando que o auditor fiscal percebeu que a infração estava completamente equivocada e, para tentar “salvar” a autuação, promoveu alterações no demonstrativo do débito, perfazendo uma completa mudança na infração.

No que diz respeito à infração 01, comunicou o entendimento do CONSEF, favorável ao contribuinte, no julgamento do Auto de Infração de nº. 299389.0002/06-0, de sua lavra, de idêntica matéria, onde o Estado, através da PROFIS, adotou posição absolutamente oposta à ora defendida nesta demanda, tendo a Procuradoria, por sua iniciativa, e mediante abalizado Parecer de nº 1141550145086, 04/08/2009, representado junto ao CONSEF, pela nulidade do Auto de Infração lavrado contra a PR Distribuidora de Bebidas, sustentando a tese de que a responsabilidade do

substituído, estabelecimento do Estado da Bahia, só subsistiria na hipótese da impossibilidade da cobrança do substituto tributário, estabelecimento do Estado de Pernambuco.

Em seguida, o processo foi encaminhado para nova informação fiscal, acerca das razões defensivas apresentadas às fls. 916 a 925.

O auditor designado apresentou a informação fiscal de fls. 933/934, acatando o argumento defensivo quanto à infração 1, reconhecendo que a mesma deveria ser excluída do Auto de Infração, consoante Parecer da PROFIS e Acórdão do CONSEF, citados pela defesa.

Quanto à imputação 2, asseverou que não foi alterada a infração, porquanto a planilha de folhas 907 e 908 demonstrava não haver recolhimento a menos da antecipação parcial, em consonância com a infração 2, descrita à folha 02 do PAF.

Como existia equívoco no cálculo dos valores no levantamento inicial, refizeram o levantamento com as devidas correções, acostando novos demonstrativos às folhas 937 e 938.

Entretanto, novo engano foi cometido, quando exigido o recolhimento dos valores recolhidos a menos, ao invés da multa de 60%, de acordo com o RICMS vigente, tornando-se necessária mais uma correção, posto que, para tal infração, o contribuinte deveria recolher apenas o valor correspondente à multa de 60% sobre os valores recolhidos a menos.

O sujeito passivo apresentou outra manifestação (fls. 944/963), ressaltando o entendimento expressado pelo auditor sobre a infração 1, enfatizando que nada mais havia a ser discutido, por inexistência de objeto, restando ao Colegiado declarar a nulidade da infração.

Sobre a infração 2, alegou que o auditor reconheceu os equívocos nela cometidos pelo autuante, elaborando novos demonstrativos, entretanto, permaneceram erros na autuação, principalmente em relação à aplicação da multa de 60% sobre o valor devido por antecipação parcial, a qual, à época dos fatos, inexistia no ordenamento jurídico que albergava as operações com o ICMS, ou seja, não havia previsão legal para aplicação da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96, na data da ocorrência dos fatos geradores.

Cientificado da nova manifestação do autuado, o auditor fiscal designado, às fl. 986, ressaltou que o contribuinte limitou-se a repetir os mesmo pedidos que já havia analisado em suas informações anteriores.

Ao julgar, o relator da JJF, inicialmente, rejeitou a arguição de inconstitucionalidade das multas aplicadas, e acréscimos moratórios, por se encontrarem previstas na legislação estadual, especificamente nas Leis nº 7.014/96, art. 42, II, "e", "f", e inciso VII, "a" e nº 3.956/81, COTEB, art. 102, § 2º, II.

Em seguida, a Junta votou pela nulidade da infração 01, na seguinte literalidade:

*"Na infração 01 é imputado ao autuado a falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, conforme parágrafo único da cláusula 12º do Protocolo ICMS nº 10/92 e art. 125, II, "i", I do RICMS/Bahia.*

*Em sua defesa o autuado arguiu nulidade da infração, alegando que a empresa autuado não pode ser considerada como contribuinte substituto, uma vez que adquire mercadorias com o imposto retido pelo fabricante, ou na hipótese de transferência do seu estabelecimento situado em Pernambuco, é a ele quem deve ser atribuída a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, sendo exigido do recorrente apenas a responsabilidade supletiva, ou seja, somente poderá ser exigido o imposto do sujeito passivo adquirente na hipótese de impossibilidade de exigência do tributo do substituto, sendo esta circunstância declarada formalmente, conforme artigos, 370, 371 e 125, II, "i", § 1º, do RICMS-BA e Parecer da DITRI nº 12505/2006.*

*Da análise das peças processuais, constatei que se trata de matéria relativa a substituição tributária de cerveja e refrigerante, referente as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa localizados em Estado distintos, sendo o remetente localizado no Estado de Pernambuco, na cidade de Petrolina e o destinatário, contribuinte autuado, localizado no Estado da Bahia, sendo essas operações realizadas sem a retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS devido, fato que não é contestado pelo sujeito passivo.*

*O Código Tributário Nacional em seus artigos 102 e 199 prevê a extraterritorialidade das leis tributárias estaduais, no caso em tela, mediante realizações de acordos realizados entre as unidades federativas, visando*

*combater à sonegação de tributos, mediante à fiscalização, controle da cobrança do imposto e troca de informações. Os dispositivos citados, embasam a realizações de convênios e protocolos entre os estados e distrito federal para operacionalização do instituto da substituição tributária nas operações interestaduais.*

*A matéria em lide na infração em tela são operações interestaduais com cerveja, sujeitas à substituição for força dos Protocolos ICMS 11/91 e 10/92, dos quais os Estados de Pernambuco (Estado de localização do remetente) e Bahia (Estado de localização do destinatário autuado) são signatários. Na mesma forma, todos os Estados e o Distrito Federal firmaram o Convênio ICM 81/93, estabelecendo normas gerais, impositiva para todos os entes signatários, a serem aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos a serem firmados entre os mesmos, conforme consta da cláusula primeira, ressaltando o disposto na cláusula décima quarta do referido convênio, permite aos entes estabelecerem regras específicas ou complementares.*

*No mesmo sentido, a Lei Complementar 87/96, ao tratar do regime da substituição tributária, estabeleceu que nas operações realizadas entre contribuinte de estados diferentes serão aplicadas as regras dos acordos interestaduais, conforme artigo 9º da citada lei, in verbis:*

*“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.”*

*Por sua vez, o regulamento do ICMS ao tratar do recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, nas operações de aquisições em outras unidades da Federação, estabelece que:*

*“Art. 125 ...*

*§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item I da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:*

*a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;*

*b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;*

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo.”*

*Assim, o contribuinte localizado no Estado da Bahia, ao adquirir mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, no caso cerveja e refrigerante, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente, somente encontra-se obrigado a recolher o ICMS devido quando **não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição.***

*Mesmo nesta situação, ou seja, após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário ou pelo Auditor Fiscal, nos demais casos, conforme inciso I acima transcrito, antes da lavratura do Auto de Infração, deverá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, **no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto**, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.*

*Não consta nos autos que o autuante tenha observado os procedimentos legais acima indicados, caracterizando nula a infração por ilegitimidade passiva.*

*Logo, entendo que a infração 01 é nula, recomendo a repetição dos atos, a salvo das falhas acima mencionadas, caso o ICMS não seja recolhido pelo remetente e o contribuinte ora autuado não recolha espontaneamente.”*

Relativamente à imputação 2, a JJF, de plano, indeferiu o pedido de diligência, por entender que os elementos acostados aos autos eram suficientes para decidir a lide e, em seguida, rejeitou a arguição de nulidade em relação à aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, frisando que, no caso concreto, houve equívoco ao se enquadrar a multa no art. 42, inc.

II, letra “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, todavia esse engano não implicava em modificação na essência da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial. Foram citadas diversas decisões, para embasar tal entendimento, dominante neste Conselho de Fazenda.

Enfrentando o mérito, a Junta julgou pela procedência parcial da imputação, sob os seguintes fundamentos:

*“No tocante a alíquota interna da mercadoria aguardente, entendo razão assistir ao contribuinte, fato que foi acatado na informação fiscal, tendo o autuante revisado os levantamentos.*

*Já em relação ao conhaque, o argumento defensivo não pode ser acolhido, pois a alíquota interna é de 27%, conforme inciso II do artigo 51-A, combinado com o inciso II do artigo 51, todos do RICMS em vigor, in verbis:*

**Art. 51.** Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

**II - 25% nas operações e prestações relativas a:**

**b)** bebidas alcoólicas (exceto cervejas, chopes, aguardentes de cana ou de melaço e outras aguardentes simples), a saber:

**3 -** aguardentes de vinho ou de bagaço de uvas (conhaque, pisco, bagaceira ou graspa) ~ NCM 2208.20.00;

**Art. 51-A.** Durante o período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2010, as alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 50, com as mercadorias e serviços a seguir indicados, serão acrescidas de dois pontos percentuais, passando a ser:

**I - ...**

**II - 27% (vinte e sete por cento) nas operações e prestações com os produtos e serviços relacionados no inciso II do artigo anterior.**

Portanto, não resta dúvida de que a alíquota para o conhaque é 17% [**rectius**, 27%].

Relativamente a alegação defensiva de que a infração é decorrente do adicional do fundo de pobreza de 2%, o mesmo não reflete a realidade dos autos, uma vez que a infração encontra-se descrita de forma claramente, fl. 02 dos autos, como recolhimento a mesmo do ICMS antecipação parcial, in verbis:

Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização.

Como bem ressaltou o auditor estranho ao feito, os cálculos apresentados na planilha são bem claros. Como exemplo a primeira nota fiscal da planilha, de nº 62887, onde foi apurado o ICMS devido de R\$519,67, resultante da aplicação da alíquota de 5% sobre a base de cálculo de R\$10.393,45. Esse cálculo, se efetuado na forma indicada pelo contribuinte à folha 918, conduzirá ao mesmo resultado. Na cobrança na antecipação parcial é resultante da diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Os cálculos relativos às demais notas fiscais constantes da planilha foram realizados da mesma forma, sendo apenas simplificação de procedimento de cálculo. As alíquotas internas aplicadas foram de 17% para aguardente e de 27% para conhaque.

Quanto ao exemplo da forma de cálculo transcrito pela defesa, o mesmo deixa bem claro, de forma cristalina, que se trata de mercadoria com alíquota interna de 17% (no exemplo dado), não se reportando a mercadoria conhaque, pois a alíquota interna para a mercadoria conhaque é 27% e não 17%, como no exemplo apresentado pela defesa. Logo, o referido exemplo não ampara o argumento defensivo.

Observe que os fatos geradores da multa por descumprimento da obrigação de recolhimento da antecipação parcial do ICMS, na infração em lide, ocorreram no período de julho de 2006 a dezembro de 2007.

Neste período o parágrafo primeiro do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, teve sua redação alterada pela Lei nº 10.847/07.

Antes de 27 de novembro de 2007 a redação em vigor previa a aplicação de penalidade pela falta de recolhimento tempestivo do ICMS devido por antecipação, quando o imposto fosse recolhido em operações de saídas posteriores, in verbis:

**Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago

*por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II;*

*Portanto, até 27 de novembro de 2007 não havia previsão para aplicação da referida multa no caso de antecipação parcial não recolhida tempestivamente, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores.*

*Entretanto, com a nova redação dada pela Lei nº 10.847/2007, com vigência a partir de 28/11/2007, incluiu a antecipação parcial, in verbis:*

Art. 42.

...

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, **inclusive por antecipação parcial**, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”; grifei*

*Logo, diante da nova redação do dispositivo acima, no caso em lide, deve ser aplicada a multa de 60% prevista no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96, com a redação dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, sobre o montante da antecipação parcial não recolhida, porém debitado o imposto nas saídas subseqüentes, conforme constatado por auditor estranho ao feito, fl. 934 dos autos, o preposto designado afirmou ter havido outro equívoco do autuante, asseverando caber apenas a multa pelo descumprimento de obrigação acessória e não a exigência do imposto recolhimento a menos da antecipação parcial como consta do Auto de Infração que sugeriu a aplicação da multa para todo o período fiscalizado. Entretanto, acato parcialmente o resultado apurado pela fiscal revisor, apenas para os fatos geradores ocorridos a partir de 28/11/07, ou seja, 30 de novembro e 31 de dezembro de 2007. Para o período anterior a 27/11/2007, por falta de previsão legal, como acima exposto.*

*Assim, entendo que a infração 02 restou parcialmente caracterizada no valor de R\$648,72, conforme abaixo:*

| DATA DE OCORR | MULTA DEVIDA |
|---------------|--------------|
| 30/11/2007    | 381,68       |
| 31/12/2007    | 267,04       |
| TOTAL         | 648,72       |

No que concerne às infrações 3 a 7, conforme já mencionado anteriormente, a JJF decidiu pela Procedência, não tendo sido objeto de Recurso de Ofício pelo autuado, sendo, portanto, integralmente subsistentes.

Face à redução do valor da condenação a JJF recorreu de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, em obediência à legislação em vigor.

#### **VOTO (Vencido quanto ao item 2)**

Do estudo atencioso da longa procedimentalidade, constato versar o Auto de Infração sobre sete infrações, cinco delas, as de nºs 3 a 7, julgadas procedentes, não sendo objetos de irresignação recursal pelo contribuinte, portanto, admitida a sua concordância, permanecendo a discussão, tão-somente, sobre as imputações de nºs 1 e 2, objetos do presente Recurso de Ofício.

Com efeito, verifico que a Decisão recorrida se apresenta irretocável, na medida em que, conforme minuciosamente descrito no Relatório, foram corretamente acolhidas às argumentações formalizadas pelo contribuinte, aliás, reconhecidas pelo próprio auditor designado para substituir o autuante, principalmente em sua manifestação de fls. 933/934, acompanhada de novos demonstrativos (fls. 937/938), na ocasião do cumprimento da diligência solicitada (fl. 930), disso resultando a nulidade da infração 1 e a redução dos valores imputados na infração 2, peças que reputo convincentes para o deslinde do julgamento.

Assim é que, na infração 01, se cobra do sujeito passivo ICMS-substituição tributária, tendo-lhe sido atribuída à responsabilidade pela retenção e respectivo recolhimento do tributo, incidente sobre operações com bebidas remetidas do estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco para o baiano.

A matéria se submete ao regramento constante do Protocolo ICM 10/92, o qual “*dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cerveja, chope, refrigerante e xarope ou extrato concentrado destinado ao preparo de refrigerante em máquina pré-mix ou post-mix*”.

Com efeito, através da Cláusula Primeira do referido Protocolo, do qual Bahia e Pernambuco são signatários desde o início, ficou estabelecida a responsabilidade do estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subseqüentes, realizadas por quaisquer outros estabelecimentos.

Cabe, ainda, transcrever o que previsional a Cláusula segunda: “*O disposto na cláusula anterior aplica-se, também, a qualquer estabelecimento que efetuar operação interestadual a contribuinte do ICMS localizado nos Estados signatários deste Protocolo, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.*”

Na hipótese dos autos, se tratam de operações de transferências entre estabelecimentos filiais atacadistas do mesmo titular, conforme evidenciam o cadastro do estabelecimento remetente no sítio oficial da Receita Federal, a resposta realizada através do Parecer DITRI nº 12505/2006 e as notas fiscais coligidas aos autos, cujo CFOP indicado é o de nº 6409 – Transferência de mercadorias adquiridas de terceiros.

Logo, por força do *caput* da cláusula segunda, o estabelecimento remetente é o responsável pela retenção e posterior recolhimento do ICMS relativo às operações de transferência interestadual para o autuado, só podendo o sujeito passivo deste feito administrativo ser alcançado pela exigência de forma supletiva, acaso exauridas todas as possibilidades de cobrança do tributo em face do substituto tributário, conforme estabelece o § 1º, do art. 125, do RICMS então vigente, *verbis*:

*“§ 1º Nas aquisições, de outra unidade da Federação, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação em virtude de convênio ou protocolo, não tendo sido feita a retenção do imposto pelo remetente e não sendo possível, por qualquer motivo, a sua cobrança do sujeito passivo por substituição na forma do item I da alínea “i” do inciso II, poderá ser emitida Notificação Fiscal em nome do destinatário, no sentido de efetuar o recolhimento espontâneo do imposto, na forma, prazo e condições estabelecidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, sendo que:*

*I - só deverá ser adotado este procedimento após esgotadas todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição, circunstância esta que deverá ser declarada ou demonstrada formalmente:*

*a) pela Procuradoria da Fazenda, no processo originário, quando se tratar de matéria afeta ao Poder Judiciário;*

*b) pelo Auditor Fiscal, nos demais casos;*

*II - a atribuição da responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de que cuida este parágrafo, implica a desistência, por parte da fazenda pública estadual, da cobrança do imposto do sujeito passivo por substituição;*

*III - iniciado o procedimento fiscal, o Auditor Fiscal anexará o processo originário à Notificação Fiscal, a menos que o mesmo tenha sido incorporado fisicamente ao processo judicial ou requisitado por autoridade do Poder Judiciário ou do Poder Legislativo”.*

Assim, não havendo retenção e recolhimento por parte do remetente, o Fisco baiano teria que exigir o pagamento do ICMS no momento da entrada da mercadoria no território do Estado, nos termos do art. 125, II, alínea “i”, item 1, do RICMS.

Se assim não procedeu, remanesce, apenas, a possibilidade de cobrar a responsabilidade pelo crédito tributário ao estabelecimento remetente, localizado no Estado do Pernambuco, de acordo com o teor da norma antes transcrita e, somente se a cobrança não for exitosa, o que deverá ficar formalmente demonstrado, poderá o Fisco baiano exigir do autuado o pagamento do imposto lançado nesta autuação, inicialmente, mediante notificação que conceda ao contribuinte a possibilidade de recolher espontaneamente o tributo, ou seja, sem multa por descumprimento de obrigação principal.

Nesse quadro circunstancial, posiciono-me de acordo com o entendimento da JJF e confirmo a nulidade da infração 1.

Com relação à infração 2, onde foi imputado ao sujeito passivo o recolhimento a menor do ICMS por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades



da Federação, adquiridas com fins de comercialização, comungo, integralmente, com a Decisão de piso, por considerá-la justa e correta.

No caso em exame, conforme se depreende dos documentos acostados aos autos, principalmente da informação fiscal prestada pelo auditor às fls. 933/934, atendendo solicitação emanada da Junta, quando foram corrigidos os equívocos ocorridos na oportunidade do lançamento tributário, e confirmado o cabimento apenas da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, e não a exigência do imposto por recolhimento a menos da antecipação parcial, como consigna o Auto de Infração.

Nesse quadro circunstancial, a autuação diz respeito à multa por descumprimento de obrigação acessória (ICMS não recolhido por antecipação), a qual se encontra estabelecida no artigo 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96, com redação atual introduzida pela Lei nº 10.847, vigente a partir de 28/11/2007.

Sucedendo, após análise dos dados constantes do demonstrativo da infração no lançamento tributário (fl. 02), verifica-se que, na coluna intitulada data de ocorrência dos fatos geradores, houve, no período de julho de 2006 a dezembro de 2007, a infração conforme enquadramento, entretanto, por falta de previsão normativa para o período anterior, só pode ser mantida para os fatos ocorridos nas datas lançadas de 30/11/2007 e 31/12/2007, no valor total de R\$648,72, conforme demonstrativo de débito de fl. 1011.

Por conseguinte, confirmo o entendimento da Junta, na linha de não haver previsão legal para as demais datas de ocorrência, constantes do quadro demonstrativo da autuação, consoante texto legal abaixo transcrito:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II;*

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*(...)*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;"*

*Nota 3: A redação atual da alínea "d", do inciso II do caput do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.*

*(...)*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II";*

*Nota 2: A redação atual do § 1º do art. 42 foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, efeitos a partir de 28/11/07.*

Face o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 2ª JF, mantendo integralmente a Decisão recorrida, por se encontrar em consonância com o Direito e a Justiça.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao item 2)**

*Data venia* o voto do ilustre Relator, discordamos do entendimento por ele proferido quanto à infração descrita no item 2 da peça inicial da autuação e, em consequência da própria Decisão recorrida, ao afastar a exigência do imposto lançado pelo autuante – exigindo apenas multa percentual para alguns meses objetos da exigência fiscal - ao argumento de que restou comprovado nos autos o recolhimento do imposto exigido a título de antecipação parcial nas

saídas subsequentes das mercadorias, o que teria sido afirmado pelo fiscal revisor na manifestação de fl. 934.

E de fato, da análise detida dos autos e das diversas manifestações, tanto do sujeito passivo como do fiscal revisor, não há, absolutamente, qualquer prova de que o imposto exigido neste item foi objeto de recolhimento nas saídas subsequentes, a ensejar apenas a aplicação da multa percentual disposta no §1º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, como entenderam, equivocadamente, a JF e o digno relator deste processo nesta CJF, equívoco este provavelmente fruto da afirmação do fiscal encarregado de se manifestar em decorrência da transferência do autuante para outra repartição fazendária de que “... novo equívoco foi cometido, quando foi exigido o recolhimento dos valores recolhidos a menor, ao invés da multa de 60%, de acordo com o RICMS vigente. Assim nova correção torna-se necessária, pois para a infração 02 o contribuinte deverá recolher apenas o valor correspondente à multa de 60% sobre os valores recolhidos a menor”.

Ora, tal afirmação, constante às fls. 934 dos autos, não se faz acompanhar de qualquer prova neste sentido. Não há nos demonstrativos elaborados pelo referido fiscal qualquer elemento que comprove o recolhimento pelo recorrido do imposto exigido a título de antecipação parcial nas operações de saídas das mercadorias constantes das notas fiscais objeto da exigência fiscal, e nem o sujeito passivo se desincumbiu de tal prova, embora alegue que houve tal recolhimento nas operações de saídas.

Cabe ao órgão julgador se valer dos elementos constantes dos autos para formar sua convicção sobre a matéria posta à sua apreciação, bem como diligenciar o processo para que mais elementos possam ser apresentados para subsidiar seu julgamento, se assim entender necessário, mas é imprescindível que as provas documentais sejam trazidas ao processo, tanto por parte do Fisco como por parte do contribuinte, e, no caso presente, não há, repetimos, prova de que o imposto exigido no item 2 da autuação foi pago pelo sujeito passivo em sua totalidade na saída subsequente das mercadorias constantes das notas fiscais arroladas no demonstrativo original de fls. 354 e 370 a 371, e constantes em cópias às fls. 355 a 361 (exercício de 2006) e 372 a 399 (exercício de 2007).

Do exposto, remanesce a exigência fiscal nos valores constantes do demonstrativo de fls. 937 e 938, após as devidas retificações pertinentes à alíquota do produto aguardente de cana, no valor total de R\$11.038,11.

Registre-se, ainda, que a multa correta a ser aplicada ao sujeito passivo, para os fatos geradores de julho, agosto e outubro a dezembro de 2006, e janeiro a outubro de 2007, é a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita na redação então vigente, que previa a penalidade inespecífica de 60% quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nessa Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

***II - 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente:***

***f) quando ocorrer qualquer infração diversa das especificadas neste Regulamento que importe descumprimento da obrigação tributária principal, em que não haja dolo;”*** Grifos nossos.

De fato, no período acima citado, não havia previsão de multa específica para a figura da antecipação parcial, apenas prevista após a alteração da Lei nº 7.014/96, efetivada pela Lei nº 10.847/07, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, com a inclusão da expressão “inclusive antecipação parcial”. No entanto, como acima colocado, havia a previsão de multa inespecífica, nos termos do inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.

Assim, para os fatos geradores de 30/11/2007 e 31/12/2007, a multa estipulada é a de fato apontada pela autuação, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, com a alteração processada pela Lei nº 10.847/07, de 27/11/07, DOE de 28/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07.

Registre-se, também, por oportuno, que a adequação da multa processada por esse órgão julgador, encontra embasamento legal no art. 142 do Código Tributário Nacional, abaixo

transcrito, visto que a autoridade administrativa competente - fiscal autuante - ao efetuar o lançamento apenas propõe a multa, ou seja, a penalidade cabível. Já o órgão julgador, ao apreciar o lançamento impugnado, verificando que a penalidade proposta pelo fiscal não é a prevista na norma para a infração imputada, deverá adequá-la.

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”*

Por fim, poderá o sujeito passivo apresentar, à Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, no prazo e com atendimento das condições exigidas, Pedido de Dispensa da Multa ao Apelo da Equidade, nos termos do art. 159 do RPAF\BA, para o período da autuação onde vigia a multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, ressaltando que o pagamento do imposto ora exigido, condição para apresentação do referido pedido, permitirá seu lançamento a crédito pelo contribuinte, nos termos do art. 93, inciso I-A, do RICMS\BA.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício quanto à infração descrita no item 2 da peça inicial da autuação, para julgá-la PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$11.038,11.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade quanto à infração 1, em decisão por maioria em relação à infração 2, com voto de qualidade da presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279804.0015/08-0**, lavrado contra **PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. (PR JUÁ)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$96.762,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “f” e “d” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao item 2) – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO (Quanto ao item 2) – Conselheiros(as): Valnei Sousa Freire, Fábio de Andrade Moura e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto ao item 2)

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao item 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS