

A. I. N° - 279804.0015/08-0  
AUTUADO - PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - AUGUSTO JORGE LIMA MOREIRA  
ORIGEM - INFAS/ JUAZEIRO  
INTERNET - 26.05.2011

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0083-02/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. FALTA DE RETANÇAO DO IMPOSTO. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. A operação estava sujeita à retenção do imposto pelo remetente, nos termos dos arts. 10 e 11 da Lei n° 7.014/96 e em consonância com o Protocolo ICMS 10/92, celebrado entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias. É indevida a exigência do imposto do destinatário, por ilegitimidade passiva – a responsabilidade deve recair sobre o substituto tributário. Infração nula. Decisão unânime. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS. Elidida em parte a infração mediante a comprovação de que foi debitado o imposto por ocasião das saídas, bem como, por terem sido considerados os recolhimentos apresentados na defesa. Aplicada a multa de 60% prevista no art. 42, § 2º 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 subsequentes, para os fatos geradores ocorridos a partir de 28/11/07. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. b) MERCADORIAS COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. c) ENERGIA ELÉTRICA. d) SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. e) ESTORNO DE CRÉDITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Infrações caracterizadas. Não acolhidas as arguições de nulidade. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2008, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$946.842,26, em decorrência de:

01- deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, no valor de 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%. Consta ainda da acusação que: “Combinado com parágrafo único da cláusula 12º do Protocolo ICMS nº 10/92 e art. 125, II, “i”, 1 do RICMS/Ba”.

02- recolheu a menos o ICMS 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%.

03- utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$16.846,02, referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, acrescido da multa de 60%.

04- utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$21.709,11, referente a mercadorias adquiridas cujo pagamento ocorreu com substituição tributária (cerveja, refrigerante e chopp, conforme Art. 353 do RICMSBA, acrescido da multa de 60%.

05- utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$12.415,74, relativo à aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias, acrescido da multa de 60%.

06- utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$7.330,05, relativo à aquisição de Serviço de Comunicação utilizado na comercialização de mercadorias, acrescido da multa de 60%.

07- efetuou estorno de débito em desacordo com a legislação deste imposto, no valor de R\$27.423,10, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa impugnando o lançamento tributário, inicialmente salientando que é uma distribuidora de bebidas, localizada no município de Juazeiro-Bahia, geradora de um número considerável de empregos diretos em uma região sabidamente carente, sendo um pequeno empresário que sobrevive às duras penas em um mercador predador, cujo sócio maior o “ESTADO”, em todas as suas esferas, em nada contribui para o desenvolvimento e a capacitação do pequeno empreendimento. Entretanto, confisca a sua parcela do faturamento da empresa sem ao menos verificar a sua capacidade econômica. Diz ser impossível continuar desenvolvendo seu comércio com a política confiscatória, atualmente empregada, pelo Governo baiano.

Prosseguindo, no item 3.0 da peça defensiva argüiu com preliminar: 3.1 ILEGITIMIDADE PASSIVA; 3.2 DA CONSULTA FORMULADA PELO REMETENTE; 3.3- VALIDADE DO ATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO; 3.4 - ATO JURÍDICO VINCULADO e 3.5 AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A primeira argüição defensiva trata da “ILEGITIMIDADE PASSIVA”, alegando que o recorrente é um 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.

Frisa que a mercadoria objeto da autuação se encontra enquadrada no regime da substituição tributária regido por normas específicas nas operações internas, e subordinada aos Convênios e Protocolos celebrados no CONFAZ, quando ocorrem operações interestaduais, sendo que foi autuada indevidamente, sob a acusação de inexistência de recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Argumenta que o suposto débito tributário é nulo de pleno direito por ilegitimidade passiva, à luz da legislação pertinente, e esta nulidade será demonstrada pelas seguintes razões que passou a aduzir.

Salienta que as operações de circulação de cervejas submetem-se ao instituto da substituição tributária. A substituição tributária é o regime de responsabilidade pelo crédito tributário ao qual atribui a terceira pessoa de modo expresso, a responsabilidade pela arrecadação do crédito, vinculado ao respectivo fato gerador da obrigação tributária, excluindo a responsabilidade dos contribuintes seguintes ou atribuindo a estes, caráter supletivo ao cumprimento total ou parcial da obrigação como expressa do art. 128 do CTN, o qual transcreveu.

Destaca que a Lei Complementar 87/96, ao tratar da substituição tributária no ICMS, delegou em diversos pontos, à lei ordinária de cada unidade federativa, a competência para disciplinar o assunto, sendo incorporada na legislação baiana através do artigo 353, que enumera de forma exaustiva os objetos referentes às atividades aos quais devem ser tributadas na sua origem recolhendo o imposto.

Assevera que no caso em apreço, a empresa autuada 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 da 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. Essas regras estão disciplinadas dos artigos, 370, 371 e 125, II, “i”, § 1º, do RICMS-BA.

Destaca que as operações interestaduais com cervejas e refrigerantes são regidas pelos Protocolos 11/91 e 10/92, dos quais o Estado de Pernambuco é signatário, onde se encontram as regras para sua operacionalização. Os aludidos acordos interestaduais determinam que a responsabilidade pela retenção do imposto nas operações entre os Estados signatários, pertencem unicamente e exclusivamente ao estabelecimento remetente, somente podendo ser atribuída a responsabilidade ao adquirente de forma supletiva, ou seja, quando esgotadas as possibilidades de exigência do tributo do remetente, e esta impossibilidade deve ser declarada formalmente pelo Auditor Fiscal, conforme preleciona o artigo 125 § 1º, “b” do RICMS-BA.

No tocante a alegação de “CONSULTA FORMULADA PELO REMETENTE”, diz que está anexando cópia do Parecer DITRI 12505/2006 em resposta a consulta formulada pelo estabelecimento remetente, localizado em Petrolina- Pernambuco, o qual solicita orientação no tocante à aplicabilidade do regime de substituição tributária nas vendas de seus produtos para o Estado da Bahia, na qual foram feitos diversos questionamentos que foram devidamente respondidos pelo órgão consultor. Destacado a seguir os esclarecimentos que entende serem mais importantes do citado parecer:

*‘Dessa forma, entendemos que para as operações com cerveja e refrigerante efetuadas entre os Estados da Bahia e de Pernambuco, devem prevalecer as disposições contidas do Protocolo ICMS 10/92, tendo em vista que para tais Estados as mesmas tem vigência anterior às normas do Protocolo 11/91, às quais o Estado de Pernambuco aderiu apenas a partir de 01/07/96...’*

*‘Dessa forma, na situação ora sob análise caberá ao estabelecimento atacadista da Consulente localizado em Pernambuco a obrigatoriedade de efetuar a retenção’*

*‘Da mesma forma, o artigo 125, § 1º, incisos I e II, do RICMS-BA, assim estabelecem expressamente: § 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.’*

Aduz que, da leitura dos trechos destacados, percebe-se claramente que o órgão consultor da SEFAZ-BA (DITRI), ratifica a sua certeza de que o Auto de Infração, sob protesto, foi lavrado de forma irregular, uma vez que o contribuinte autuado é considerado substituído, e a sua

responsabilidade quanto à retenção e recolhimento do imposto exigido indevidamente por substituição tributária, é apenas supletiva, assim mesmo, após esgotadas as possibilidades de cobrança do sujeito passivo por substituição, no caso o estabelecimento remetente localizado em Petrolina-PE, sendo esta circunstância declarada formalmente pelo Auditor Fiscal, e ainda o tributo tem que ser exigido sem aplicação de multa.

Na terceira argüição de nulidade, trata o sujeito passivo da “VALIDADE DO ATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO”. Argumenta que o ato jurídico tributário, praticado pelos Agentes da Administração Fazendária, para que tenha validade e eficácia devem obedecer a três pressupostos essenciais: Agente capaz, Objeto lícito e possível e Forma prescrita em lei. Constatando-se a inexistência de qualquer dos elementos ou pressupostos essenciais, o ato administrativo tributário deve ser considerado nulo de pleno direito. Falta-lhe o elemento substancial de existência.

Argumenta que no caso em apreço, verificou a ausência da forma prescrita em lei para validar o ato do lançamento de ofício. Merecem destaque duas falhas primordiais: primeiro, o Auditor atribuiu responsabilidade por substituição tributária ao contribuinte substituído descumprindo mandamentos legais; segundo, aplicou indevidamente multa por descumprimento de obrigação principal, sem que fosse precedida da respectiva notificação fiscal. Entendo que é nítida a fragilidade da autuação, tornando insustentável sua manutenção, haja vista que não oferece a mínima segurança quanto à sua certeza e liquidez.

O quarto motivo defensivo para nulidade do Auto de Infração diz respeito ao “ATO JURÍDICO VINCULADO”. Frisa que o ato jurídico do lançamento tributário pela autoridade administrativa é plenamente vinculado à lei, de acordo com o artigo 142 do CTN, *in verbis*:

*‘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.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.’*

Concluindo, diz que ao agente público responsável pelo lançamento tributário é vedado praticar ato discricionário e, no caso em tela, a atribuição de responsabilidade tributária ao recorrente por retenção e recolhimento do tributo, não tem previsão legal, já explicado anteriormente, sendo apenas supletiva. Sendo assim, tais critérios caracterizam graves erros de direito e de fatos, que maculam de nulidade o presente Auto de Infração.

A quinta e última argüição de nulidade é a de “AFRONTA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS”, alegando a defesa que a autuação fiscal fere de morte princípios constitucionais albergados no RPAF, citando o artigo 2º do diploma legal, que preleciona: ‘*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Sustenta que quando o legislador ordinário previu a aplicação de outros princípios do direito ao processo administrativo fiscal estadual, incluiu no seu bojo os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, como também o princípio do não confisco, restando evidente que a fiscalização não observou tais princípios, impondo ao contribuinte exação fiscal exorbitante que afronta os mais elementares dos princípios mencionados, que foram positivados na nossa Carta Magna.

Aduz que as infrações relativamente à exigência do ICMS por antecipação parcial com aplicação de multa no percentual de 60%, fere de morte o conceito de proporcional ou razoável, uma vez que impõe ao contribuinte sanção pecuniária relativa a uma sistemática de tributação que não acarreta qualquer prejuízo ao Erário Estadual, na medida em que este pagamento resulta em crédito fiscal a ser compensado nas operações de saída. A própria Administração Tributária da

SEFAZ-BA, reconheceu que deve ser apurada a proporcionalidade em operações de saídas com tributação diferenciada, eis que fez editar a Instrução Normativa 56/07, concedendo às omissões por presunção legal o benefício da proporcionalidade.

Salienta que artigo 150, inciso IV, da Constituição, do capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, da Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar, consagra o Princípio do Não-Confisco. É uma norma dirigida ao Estado como forma de garantir aos contribuintes limites para a ação estatal. Impede o livre-arbítrio do legislador na instituição de tributos. Sendo assim, o tributo utilizado com efeito de confisco será tido como inconstitucional, devendo a lei instituidora ser extirpada do ordenamento jurídico pátrio.

No mérito, diz ser ilegal a exigência do imposto constante da infração 01, pois o Convênio ICMS 81/93, que trata das normas gerais de substituição tributária, devidamente recepcionado pela legislação baiana, dispõe na sua cláusula quinta que nas operações interestaduais entre sujeitos passivo por substituição da mesma mercadoria não se aplica a substituição tributária. O parágrafo único do citado permissivo legal estabelece que sujeito passivo por substituição é aquele definido como tal no Acordo Interestadual que trata do regime de substituição tributária aplicável à mercadoria, que no caso presente é o Protocolo ICMS 10/92 ou o Protocolo ICMS 11/91. Os citados Protocolos 11/91 e 10/92, que albergam as operações interestaduais com cervejas e refrigerantes, definem em sua cláusula primeira que o sujeito passivo por substituição é o industrial ou importador, o qual transcreveu.

Frisa que as operações que serviram de base para a lavratura desta infração, foram realizadas pelo estabelecimento atacadista localizado em Petrolina-PE, Estado signatário, tanto do Protocolo 10/92, quanto do Protocolo 11/91, a ele e somente a ele, cabe a responsabilidade pela retenção do imposto devido ao Estado da Bahia, por força de norma cogente. Raciocínio contrário resultaria numa situação “sui generis”, o Estado da Bahia poderia autuar tanto a empresa localizada em outra unidade da Federação quanto a empresa localizada em seu território, ou seja, exigiria em duplicidade o imposto devido por substituição tributária. Foi justamente para evitar tal deformidade tributária o Estado da Bahia, de forma preventiva, definiu tal situação no artigo 125, § 1º.

Salienta que para exigir o imposto do impugnante, o autuante deveria esgotar todas as possibilidades de cobrar o tributo do remetente, e assim mesmo, tal exigência deveria ter sido precedida por uma notificação fiscal e o ICMS exigido sem aplicação de multa, transcrevendo o Acórdão 0231-01/08, da 1ª JJF, em decisão recente (15/07/2008) que julgou procedente em parte exigência de imposto relativo a transferências entre filiais da mesma empresa.

Reitera que o remetente é uma unidade atacadista localizada em outra unidade da Federação, não estando enquadrado como industrial ou importador, independentemente de se tratar de unidade comercial pertencente ao mesmo grupo. Nesse esteio, não se encontram presentes as condições estatuídas nos Protocolos 10/92 e 11/91, para que o impugnante figure na relação jurídica tributária como sujeito passivo por substituição. Estando as mercadorias objeto da exigência tributária subordinadas a Acordos Interestaduais, no caso, os Protocolos acima mencionados, o contribuinte deve atender às suas normas e somente a elas.

Conclui requerendo pela improcedente da infração 01.

Relativamente a infração 02, assevera que não existe imposto a recolher, pois foi decorrente de mais um equívoco do autuante, eis que foi exigido imposto a título de antecipação parcial sobre mercadorias em que o tributo devido foi recolhido nos prazos legais. Constatou que a fiscalização exigiu o imposto por antecipação parcial sobre o Adicional Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%.

Argumenta que o recorrente recolheu o tributo definido na legislação e fez incidir a alíquota para cervejas e refrigerantes no percentual de 17%, e não caberia a exigência de alíquota

complementar, tendo em vista que os dois pontos percentuais têm destinação própria, sendo depositado em conta específica vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, artigo 51-A parágrafo segundo.

Observa que a impugnante está inscrita no Estado da Bahia sob o “REGIME NORMAL DE COMÉRCIO”, com apuração do ICMS escriturado mediante conta corrente fiscal, não tendo ocultado ou omitido qualquer registro de documentos fiscais em sua escrita, como se verifica nas cópias dos livros e DMA's do período que seguem em anexo.

Aduz que o autuante exigiu 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 tal recolhimento, resulta em crédito fiscal para a autuada. Nessa esteira, constata-se que não houve qualquer prejuízo para os Cofres Públicos, em face de o pagamento do imposto a título de antecipação parcial não encerrar a fase de tributação, constituindo-se em crédito fiscal a ser compensado nas operações de saída, o que de fato ocorreu, no caso em apreço.

Assevera que não se trata de antecipação tributária de produtos submetidos ao regime de substituição tributária que encerra a fase de tributação, e consequentemente, poder-se-ia, no máximo, penalizar o contribuinte por intempestividade no recolhimento do tributo.

Frisa que o próprio site da Sefaz, orienta sobre a forma de cálculo do imposto, não incluindo o Adicional ao Fundo de Pobreza para esta modalidade de tributação, o qual reproduziu.

Observa que em nenhum momento, foi informada da obrigatoriedade do pagamento do Adicional ao Fundo de Pobreza, eis que a alíquota da mercadoria é de 17%, e tal incremento tributário deve ser recolhido em uma segunda etapa em cota específica, conforme prevê o artigo 51 do RICMS-BA.

Requer ao Conselho Estadual de Fazenda que aplique ao caso em tela o mesmo entendimento dado a casos idênticos, reconhecendo o adimplemento da obrigação principal, julgando improcedente a autuação, que poderá ser comprovada através de diligência fiscal para a busca da verdade material.

Destaca que o Instituto da Antecipação Parcial foi introduzido na legislação baiana pelo Decreto 8669/04 efeitos a partir de 01/03/2004, tratando-se da antecipação do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas fora do Estado para comercialização, sem encerrar a fase de tributação.

Argumenta 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. *In casu*, ocorreria apenas o pagamento intempestivo do imposto, passível de aplicação dos acréscimos moratórios previstos em Lei.

Reconhece que o contribuinte autuado não recolheu o tributo a título de antecipação parcial, entretanto, diz que registrou todas as notas fiscais na sua escrita fiscal e ofereceu à tributação no momento da saída da mercadoria, fato este que pode ser comprovado do exame dos livros e documentos fiscais do impugnante, além dos registros da DMA, entregues tempestivamente à SEFAZ-BA.

Entende que o legislador baiano decidiu, de forma equivocada, incluir a falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, na mesma alínea prevista para o não pagamento por antecipação tributária (art. 42, II, alínea “d” da Lei 7.014/96), não atentando para o fato de que se tratam de institutos inteiramente dissociados, que em nada se assemelham.

Tece comentários sobre Direito Penal fazendo uma relação com a aplicação da multa.

Requer ao órgão julgador o cancelamento ou a redução da multa acessória aplicada que entende ser exorbitante, nos termos do artigo 158 do RPAF, em razão do valor confiscatório da referida penalidade, e também por não ter havido prejuízo para o Estado da Bahia, em face do ICMS ter sido recolhido nas operações normais do autuado, transcrevendo o referido artigo:

Em relação as infrações 03 a 06, diz que a regra constitucional da não-cumulatividade, como não poderia deixar de ser, somente encontra limitação no próprio texto constitucional (art. 155, §2º, II, a e b). Entende que toda entrada, independente da sua destinação, seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Ressalta que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte. Frisa que energia elétrica é considerada bem móvel, nos termos do artigo 83 do Código Civil.

Argumenta que negar ao contribuinte o crédito do ICMS nas notas fiscais de entrada, seja qual for sua procedência ou destinação, é antes um retrocesso, uma involução, contrariando toda a ciência tributária, consubstanciando em uma afronta a Constituição da República, ordem máxima do direito pátrio.

No tocante a infração 07, diz que o autuante, cometeu mais um equívoco tendo em vista que todas as mercadorias objeto deste item do auto de infração se referem a bebidas quentes cujo Regulamento do ICMS prevê expressamente a aplicação de redução de base de cálculo no percentual de 30%, requerendo a realização de revisão fiscal por fiscal estranho ao feito para que se verifique a verdade material dos fatos imputados e seja considerada a redução da base de cálculo prevista na legislação pertinente.

Assevera que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, afrontando garantias constitucionais, vez que são tão elevadas que assumem o caráter confiscatório, a não ser que se considere absolutamente normal multas que ultrapassem os parâmetros de uma economia cuja variação monetária anual não ultrapassa a casa de um único dígito. Diz que é facultado ao julgador, diante do fato concreto, o poder de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco, citando decisão de outros tribunais e doutrinadores sobre o tema.

Reitera que o valor das multas aplicadas a cada uma das infrações é um absurdo, correspondendo a 60% do débito tributário de cada infração, sendo nítido o caráter confiscatório da presente multa, ficando latente a inconstitucionalidade de tal exigência, por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal.

Ao finalizar, requer que sejam julgados procedentes os seguintes pedidos:

A- Como preliminar de nulidade:

- 1- que seja reconhecida a ilegitimidade passiva da autuada.
- 2- que houve afronta a princípios constitucionais.

B- No mérito, seja julgado improcedente a exigência fiscal em razão de:

- 1- Reconhecer que o imposto exigido por antecipação tributária deveria ter sido cobrado do remetente por força dos Acordos Interestaduais, celebrados pelo Estado da Bahia.
- 2- Admitir que o Adicional ao Fundo de Pobreza não faz parte do cálculo da antecipação parcial.
- 3- Exclusão da exigência do imposto por antecipação tributária, em razão do efetivo recolhimento antes da autuação.
- 4- Reconhecimento dos créditos fiscais em razão da não cumulatividade do imposto.
- 5- Inaplicabilidade da multa de 60%, à época dois fatos geradores por falta de previsão legal.

- 6- Revisão fiscal para que seja considerada a redução da base de cálculo para bebidas quentes em 30%.
- 7- Do cancelamento da multa com caráter confiscatório.

Requer ainda, que seja determinada revisão fiscal com perícia e diligência para se considerar todos os elementos quantitativos e qualitativos, ensejadores da lavratura do lançamento de ofício, ora guerreado, e a apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive testemunhais e a juntada de novos documentos.

Na informação fiscal às folhas 854 a 855, auditor designado devido ao fato do autuante ter sido transferido, frisa que a empresa autuada tem sede no Município de Timbaúba, Estado de Pernambuco, possuindo 19 filiais espalhadas por diversas unidades da Federação, sendo que uma delas encontra-se instalada em Petrolina/PE e outra em Juazeiro /BA, conforme consta dos documentos acostado às folhas 831 a 843 dos autos, sendo representada e administrada, ativa, passiva, judicial e extrajudicialmente, fls. 838, pelos sócios “MARINALDO ROSENDO DE ALBUQUERQUE e SANDRO LUIS GUEDES BARBOSA”, o que confirma existência de uma só “Firma”, responsável por todas as operações das diversas filiais. Entende que não procede a alegação de ilegitimidade passiva pois, no período fiscalizado, ela efetuou 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. Tais transferências foram realizadas entre as filiais, não existindo ilegitimidade passiva.

Quanto as demais infrações, aduz que todas se encontram demonstradas no próprio Auto de Infração em seus respectivos anexos e foram apuradas em consonância com a legislação vigente.

Durante a sustentação oral, o advogado do autuado, apresentou uma nova argüição de nulidade por cerceamento do direito de defesa, alegando que não recebeu cópia dos demonstrativos acostados aos autos, pois o que teria recebido, antes da lavratura do Auto de Infração, eram diferentes dos acostados aos autos.

Considerando que não consta assinatura do autuado nos demonstrativos, visando instruir o processo com todos os elementos de provas e permitir ao sujeito passivo exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório, bem como oferecer ao Estado a segurança do crédito tributário, ora exigido, foi decidido converter o processo em diligência para fossem entregue os demonstrativos, mediante recibo, e fosse reaberto o prazo de defesa, 30 dias.

Em nova manifestação defensiva, fls. 865 e 894, o autuado reitera os argumentos anteriores e acrescenta o que passo a relatar.

INFRAÇÃO 02 – NULIDADES – Alega haver descrição indevida dos fatos, cumulada com falha na capitulação legal e no Demonstrativo anexado ao Auto de Infração, nomeado de “Antecipação Tributária Parcial – Aquisições Interestaduais”.

Na capitulação da infração, consta que recolheu a menor o ICMS devido por antecipação parcial devida por aquisição de mercadorias para comercialização de outras UFs. Todavia, pelo que se pode constatar no Demonstrativo anexado ao Auto de Infração, há uma cobrança do adicional de 2% nas alíquotas do ICMS, pela aquisição da aguardente “Pirassununga 51”, correspondente, por dedução, ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, já que a diferença da alíquota interna de 17% para a interestadual já foi paga. Porém, ao revés da referência aos dispositivos que se referem ao adicional de pobreza, consta no enquadramento legal do Auto de Infração os seguintes: o art. 61, IX, que trata de Base de Cálculo, o art. 125, II, §7º e §8º, que regula a antecipação parcial, ocorrência do fato gerador e do prazo de recolhimento, e o art. 352-A, que determina a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo do art. 61.

Aduz que não conseguiu discernir também o raciocínio numérico do auditor. No entender do contribuinte o Demonstrativo está ininteligível. O que dizer, por exemplo, da coluna “ICMS Calc. Item”. Não é informado também se o “valor total do produto” refere-se ao valor contábil ou à

base de cálculo. A autuada não conseguiu refazer os cálculos elaborados pelo autuante, o que caracteriza claro cerceamento ao direito de defesa. Portanto, não há coerência nos Demonstrativos, na descrição dos fatos tidos como ilícitos e na capituloção legal. O Ilustre Auditor não forneceu os elementos necessários ao entendimento da matéria, configurando, mais uma vez, o cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório, garantidos constitucionalmente. Assim, de acordo com o art. 18, inciso IV, alínea a, do RPAF/BA, é nulo o presente auto de infração por não conter “elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração”.

No mérito, acrescentou em relação a infração 02, em quanto ao produto conhaque, aduz que o imposto foi recolhido tempestivamente, pois a fiscalização exigiu imposto por antecipação parcial sobre o adicional de Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Argüiu a ilegalidade da multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96, entendendo, ainda, ser impossível a aplicação da multa prevista na alínea “f”, do mesmo inciso acima citado.

Em nova informação fiscal, fls. 899 a 903, quanto a arguição de nulidade, reitera os argumentos em relação a legitimidade do impugnante, ressalta que constam do Auto de Infração todos os elementos necessários para a determinação com segurança das infrações e do infrator. Reitera, ainda, os argumentos relativos ao mérito da infração 01.

Quanto a infração 02, relativo ao produto “Aguardente de Cana” acata a alegação defensiva de que não é devido o adicional de 2%, conforme Artigo 51-A, do RICMS em vigor. Entretanto, argumenta que houve recolhimento a menos. Refaz os demonstrativos com redução do valor autuado, excluindo os valores relativos ao adicional para aguardente de cana PIRASSUNUNGA 51.

Em relação ao produto “CONHAQUE” diz não proceder o argumento defensivo, pois existe previsão para cobrança do adicional, conforme Art. 51, II, “b”, 3 e Art. 51-A do referido regulamento.

Também não acata o argumento defensivo de que já teria recolhido todo o valor devido antes da ação fiscal, uma vez que o levantamento fiscal comprovou que houve recolhimento a menos, conforme menciona acima.

Quanto ao pedido de revisão fiscal para que seja considerada a redução da base de cálculo para bebidas quentes em 30%, entender ser desnecessária, pois a redução da base de cálculo foi incluída nos cálculos efetuados, quando cabível.

Acosta novo demonstrativo de débito.

Em nova manifestação defensiva, fls. 916 a 925, o sujeito passivo, além de reiterar argumentos anteriores, requer que seja reaberto o prazo de defesa em 30 dias em função de os novos demonstrativos de débito apresentados na informação fiscal anterior necessitarem de uma análise mais detalhada e uma completa reformulação da defesa do contribuinte uma vez que a impugnação.

Quanto a infração 02, acrescenta que analisou as alterações promovidas no novo demonstrativo de débito, tendo constatado que na coluna que no demonstrativo original continha “Alíquota” apontada como 19% e 25%, da qual se inferia juntamente com o valor da diferença a recolher uma diferença de alíquota de 2%, fora substituída no novo demonstrativo pela “Dif. Alíquota” de 5% e uma correspondente alteração nos valores referentes à diferença de imposto a recolher. Ou seja, foram alteradas as colunas da alíquota e da diferença de imposto a recolher.

Aduz que o auditor fiscal percebeu que a infração estava completamente equivocada e resolveu salvar a autuação promovendo as alterações no demonstrativo do débito perfazendo uma completa alteração na infração. A infração fora modificada. Alterou-se da infração pelo não pagamento do adicional ao fundo de erradicação da pobreza para a cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, pelo que se pode supor diante da ausência de elementos para se

determinar a infração. Ademais, não lhe cabe reformar para piorar a situação prática em que a Autuada se encontrava quando da lavratura do auto de infração. É inadmissível a *reformatio in pejus* por previsão expressa do próprio RPAF, em seu artigo 156, e citando decisões de outro tribunal.

Entende que os novos demonstrativos de débito apresentados robustecem o pedido de nulidade do Auto de Infração contido na impugnação, precisamente em função de reconhecer que a infração da forma como se apresentava originariamente estava equivocada quanto à alíquota e quanto ao valor da diferença do tributo devido – elementos que foram, indubitavelmente, completamente alterados. Não obstante o esforço do ilustre auditor o presente lançamento é nulo por força do art. 18, §1º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, que determina ser, o vício material, insanável, combinado com o art. 39 do mesmo diploma legal que prevê os elementos indispensáveis do auto de infração, requisitos de ordem material, motivo pelo qual a infração 02 deve ser rechaçada por este Nobre Órgão julgador

Relativamente a infração 01, argumenta que, apesar de não ter sido alterada em função do novo demonstrativo de débito, vem comunicar o entendimento do CONSEF favoravelmente ao contribuinte no julgamento de um outro Auto de Infração seu de nº. 299389.0002/06-0, que tem por objeto a mesma matéria da infração 01. Nesse outro processo, o Estado, através da PROFIS, adotou posição absolutamente oposta à ora defendida nesta demanda. Ela mesma, a Procuradoria, por sua iniciativa, e mediante abalizado Parecer de nº. 1141550145086, 04/08/2009 representou junto ao CONSEF – Conselho de Fazenda Estadual, pela nulidade do Auto de Infração lavrado contra a PR Distribuidora de Bebidas, afirmando 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.

O PAF foi convertido em diligência para que foi prestada nova informação fiscal acerca das razões defensivas apresentadas às 916 a 925.

Em nova informação fiscal, fls. 933 e 934, em relação a infração 01, o auditor acata o argumento defensivo, reconhecendo que a mesma deve ser excluída ao Auto de Infração, conforme Parecer da PROFIS e Acórdão do CONSEF, citados pela defesa.

Quanto a infração 02, frisa que os valores apontados como diferença de imposto a recolher não se referem aos 2% do adicional ao fundo de pobreza.

Ressalta que os cálculos apresentados na planilha são bem claros. Cita 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.

Salienta que a cobrança na antecipação parcial é a diferença entre a alíquota interna e a interestadual (12% ou 17%, para a referida nota fiscal). Os cálculos relativos às demais notas fiscais constantes da planilha foram realizados da mesma forma, sendo apenas simplificação de procedimento de cálculo.

Destaca que as alíquotas internas aplicadas foram de 17% para aguardente e de 27% para conhaque, tendo em vista que sobre a primeira não incide o adicional ao fundo de pobreza. Já sobre o conhaque incide sim, conforme demonstrou em sua informação fiscal anterior, fl. 902.

Assevera que não foi alterada a infração, pois a planilha às folhas 907 e 908 demonstra que houve recolhimento a menos da antecipação parcial, em consonância com a infração 02, descrita à folha 02 do PAF. Como houve equívoco no cálculo dos valores no levantamento inicial, refez o levantamento com as devidas correções, acostando novos demonstrativos às folhas 937 e 938.

Entende que não procede a argüição de nulidade, uma vez que foi determinada claramente a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, considerando as correções apresentadas, conforme o disposto no § 1º do artigo 18 do RPAF em vigor.

Afirma que novo equívoco foi cometido, quando foi exigido o recolhimento dos valores recolhidos a menos, ao invés da multa de 60%, de acordo com o RICMS vigente. Assim, nova correção tornou-se necessária, pois para a infração 02 o contribuinte deverá recolher apenas o valor correspondente a multa de 60% sobre os valores recolhidos a menos.

Em nova manifestação defensiva, fls. 944 a 963, o impugnante ressalta que na informação fiscal o auditor acatou o Parecer PROFIS nº 1141550145086 de 04 de agosto de 2009, bem como do Acórdão nº 0261-11/09, no julgamento em segundo grau do AI 2993890002060, que tratou de questão semelhante, reconhecendo na sua inteireza, a ilegitimidade passiva do autuado. Por conseguinte, não há mais que se discutir a imputação fiscal relativa à infração 01, por inexistência de objeto, restando ao Colegiado, a declaração de nulidade desta infração 01, eis que reconhecida pela Douta Profis, Julgadores de 2<sup>a</sup> Instância em Auto de Infração de idêntica questão de fundo, como também do Auditor Fiscal designado para produzir a Informação Fiscal.

No mérito, em relação a infração 02, frisa que o auditor reconheceu os equívocos cometidos pelo autuante nesta infração, elaborando novos demonstrativos. Entretanto, permanecem erros na autuação principalmente com relação à aplicação da multa de 60% sobre o valor devido por antecipação parcial que à época dos fatos não existia no ordenamento jurídico que alberga as operações com o ICMS.

Reitera que a fiscalização exigiu o imposto por antecipação parcial sobre o adicional Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, no percentual de 2%, quando o recorrente recolheu o tributo definido na legislação e fez incidir a alíquota para cervejas e refrigerantes no percentual de 17%, e não caberia a exigência de alíquota complementar, tendo em vista que os dois pontos percentuais tem destinação própria, sendo depositado em conta específica vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, do artigo 51-A parágrafo segundo. Entretanto, o autuante, de forma equivocada exigiu 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 tal recolhimento resulta em crédito fiscal para a autuada, transcrevendo novamente o exemplo de cálculo para alíquota interna de 17%.

Relativamente a aplicação da multa por falta de recolhimento da antecipação parcial, reitera o argumento de ilegalidade, pois o legislador baiano, decidiu de forma equivocada, incluir a falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, na mesma alínea prevista para o não pagamento por antecipação tributária (art. 42, II, alínea “d” da Lei 7.014/96), não atentando para o fato de que se tratam de institutos inteiramente dissociados, que em nada se assemelham.

Reitera, ainda, que não existia previsão legal para aplicação da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “d” da Lei 7.014/96 na data da ocorrência dos fatos geradores.

Em relação as multas aplicadas nas infrações, requer ao órgão julgador o cancelamento ou a redução da multa acessória exorbitantemente aplicada, nos termos do artigo 158 do RPAF, em razão do valor confiscatório da referida penalidade, e também por não ter havido prejuízo para o Estado da Bahia, em face do ICMS ter sido recolhido nas operações normais do autuado.

Quanto as infrações 03 a 06 reiterou sua alegação relativa a constitucionalidade dos créditos sem restrição.

No tocante a infração 07, reitera que esta infração teve como precedente o estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto. Entretanto, o ilustre autuante, cometeu mais um equívoco tendo em vista que todas as mercadorias objeto deste item do auto de infração se referem a bebidas quentes cujo Regulamento do ICMS prevê expressamente a aplicação de redução de base de cálculo no percentual de 30%. Nessa esteira, a autuada requer a realização de revisão fiscal por fiscal estranho ao feito para que se verifique a verdade material dos fatos imputados e seja considerada a redução da base de cálculo prevista na legislação pertinente.

Reitera os argumentos quanto ao valor das multas aplicadas a cada uma das infrações, de 60% do débito tributário, entendendo ser confiscatório, ficando latente a constitucionalidade de tal exigência, por afronta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal.

Ao final, requer como preliminar de nulidade que seja reconhecida a ilegitimidade passiva da autuada e que houve afronta a princípios constitucionais. Quanto ao mérito, que seja julgado improcedente a exigência fiscal em razão de:

1. Reconhecer que o imposto exigido por antecipação tributária deveria ter sido cobrado do remetente por força dos Acordos Interestaduais, celebrados pelo Estado da Bahia.
2. Admitir que o Adicional ao Fundo de Pobreza não faz parte do cálculo da antecipação parcial.
3. Exclusão da exigência do imposto por antecipação tributária, em razão do efetivo recolhimento antes da autuação.
4. Reconhecimento dos créditos fiscais em razão da não cumulatividade do imposto.
5. Inaplicabilidade da multa de 60%, à época dois fatos geradores por falta de previsão legal.
6. Revisão fiscal para que seja considerada a redução da base de cálculo para bebidas quentes em 30%.
7. Do cancelamento da multa com caráter confiscatório.
8. Em nova informação fiscal, fls. 986, o auditor designado ressalta que o contribuinte limitou-se a repetir os mesmos pedidos que já havia analisado em suas informações anteriores.

O PAF foi submetido à pauta suplementar, tendo esta 2ª. JJF decidido que o mesmo encontrava-se em condição de ser julgado.

#### VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir imposto decorrente de 07 (sete) infrações.

Inicialmente, no tocante a argüição de constitucionalidade da multa aplicada, por entender o sujeito passivo que é desproporcional, desarrazoada e teria efeito de confisco, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito. Por sua vez, as multas aplicadas encontram-se previstas no artigo 42, inciso II, alíneas “e”, “f” e inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Observo ainda, que os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito e utilização da taxa SELIC, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no Art. 102, § 2º, II da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00. Devo ressaltar, em relação à taxa SELIC, que já é entendimento firmado na jurisprudência dos Tribunais Superiores que ela pode ser utilizada como índice para o cálculo dos juros dos débitos tributários apontados a partir de 1º de janeiro de 1996, a exemplo da Decisão do STF no AgRgno Resp. nº 722595/PR, além do que a norma do Art. 161, § 1º, do CTN, referenciado pelo recorrente, tem natureza supletiva, aplicando-se apenas quando não haja lei disposta de modo diverso, não sendo esta a hipótese dos autos, já que a legislação estadual prevê a aplicação da taxa SELIC no cálculo dos acréscimos moratórios, como citado acima, e sobre tal ato normativo não há qualquer pecha de constitucionalidade declarada pelo Poder Judiciário.

Na infração 01 é imputado ao autuado a falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, 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”, 1 do RICMS/Bahia.

Em sua defesa o autuado argüiu nulidade da infração, alegando que a empresa autuada 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 da 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 consequente 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, ressalvando 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 1 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 transscrito, 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.

Na infração 02 é imputado ao autuado o recolhimento a menos a antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação adquiridas com fins de comercialização.

A infração encontra-se embasada nas planilhas às folhas 353 a 354 e notas fiscais e DAE's às folhas 355 a 368, para os fatos geradores do exercício de 2006, enquanto que, para o exercício de 2007, as planilhas foram acostadas às folhas 369 a 371 e as notas fiscais e DAE's às folhas 371 a 416.

Nas referidas planilhas constam discriminadas nota fiscal por nota fiscal, estado indicado o número do CNPJ do emitente, a sigla dos estados de origem, o número da nota, o CFOP, o produto, o valor total, o ICMS destacado, a redução de 30%, o crédito com a redução, a alíquota, o ICMS devido, o ICMS recolhido e a diferença de ICMS a recolher.

Observei que em todas as notas fiscais objeto da infração em tela, o autuante considerou a redução de 30%, embora a defesa alegasse que não teria sido considerado pela fiscalização e requereu diligência para apuração do fato.

Nego o pedido de diligência, uma vez que, como já acima observado, o autuante considerou a redução pleiteada pela defesa, neste seu levantamento inicial, folhas 353 a 354 e 369 a 371 dos autos. A título de exemplo, na Nota Fiscal nº 69452, cópia à folha 372, consta a aquisição de “Conhaque Domus” e “Pirassununga 51”, no valor total de R\$16.852,53. A referida nota foi incluída no levantamento fiscal à folhas 370, na demonstração da apuração relativa ao mês de

julho de 2007, onde se constata, claramente, que foi observado a redução de 30% para ambos os produtos.

Assim, indefiro o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

Também, não pode ser acolhido o argumento defensivo de que o autuante teria reclamado ICMS já recolhido relativas as entradas de cervejas, pois nas referidas planilhas não consta nenhuma cobrança relativa ao produto cerveja, consta somente conhaque e aguardente.

Também não pode ser acolhida a argüição de nulidade em relação a multa prevista no art. 42, II, “d”, da Lei 7.014/96, entendendo o impugnante, ainda, ser impossível a aplicação da multa prevista na alínea “f”, do mesmo inciso acima citado, pois o entendimento da defesa vai em rota de colisão frontal ao entendimento dominante desse Conselho de Fazenda, o qual já firmou entendimento contrário ao conteúdo da mesma, conforme diversos Acórdãos da a 1<sup>a</sup> e da 2<sup>ª</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, apenas a título de exemplo, cito os acórdãos nºs CJF Nº 0222-12/09, CJF Nº 0232-12/09, CJF Nº 0252-12/09, CJF Nº 0255-12/09, CJF Nº 0269-12/09, CJF Nº 0270-12/09, CJF Nº 0274-12/09, CJF Nº 0279-12/09 e CJF Nº 0301-12/09.

Acompanho a tese defendida nas decisões majoritária acima citada, as quais foram embasadas em pareces dos ilustres representantes da PGE/PROFIS. De fato, no sentido estrito, os institutos da antecipação parcial e a antecipação são institutos diversos. Na primeira, ocorre apenas a antecipação de parte do ICMS, não havendo encerramento da fase de tributação e não se aplica as mercadorias enquadradas na Substituição Tributária. Enquanto que na segunda, uma vez realizada antecipação do ICMS, o que somente ocorre sobre as operações com mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, a fase de tributação é encerrada.

Nos diversos acórdãos acima apontados, tem sido citado o posicionamento da PGE/PROFIS pela a impossibilidade de aplicação da multa prevista no art. 42, II, “d”, para as infrações relativa antecipação parcial, considerando que antes da alteração legislativa promovida pela Lei n 10.847/07, o dispositivo normativo não abarcava a figura da antecipação parcial, referindo o mesmo ao instituto da substituição tributária. Entretanto, como já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a previsão punitiva tributária, consignada no art. 42, inc. II, alínea “f”, esse fato possibilita aplicar multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que o referido dispositivo prevê a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa da prevista no inc. II, do art. 42, que importe em descumprimento de obrigação principal.

É importante ressaltar que, conforme previsão expressa do art. 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. No mesmo sentido, o Código Tributário Nacional – CTN nos artigo 142 e 149, ao tratar do lançamento tributário, estabelece que compete à autoridade fiscal propor a penalidade cabível, podendo, entretanto, essa proposição ser revista de ofício, pela instância julgadora, visando o devido enquadramento legal do fato tributável.

Nessa direção, no caso em lide, houve equívoco no enquadramento da multa, no art. 42, inc. II, letra “d”, quando o correto seria o art. 42, inc. II, letra “f”, todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Seguindo essa linha de raciocínio, a multa aplicada na infração 02 pelo autuante, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, foi equivocada para parte do período autuado, haja vista que a referida penalidade era aplicável apenas nas hipóteses da falta de pagamento do ICMS devido por antecipação tributária propriamente dita. Para a falta de pagamento de ICMS devido por antecipação “parcial”, a pena correta, à época, para fatos geradores ocorridos entre julho de 2006

a outubro de 2007, a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da citada Lei, porém esse fato não implicou em modificação no núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Por tudo acima exposto, o argumento defensivo não pode ser acolhido, não havendo nenhuma causa de nulidade ou ilegalidade.

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 grappa) – 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%.

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 do 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 transcrita 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.

Observo 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 subsequentes, conforme constatado da 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
<b>TOTAL</b>	<b>648,72</b>

Nas infrações de 03 a 06 é imputado ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS: na 03 é referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento; na 04 referente a mercadorias adquiridas cujo pagamento ocorreu com substituição tributária (cerveja, refrigerante e chopp, conforme 353 do RICMS/BA); na 05 é relativo à aquisição de energia elétrica, na

comercialização de mercadorias e na relativo à aquisição de Serviço de Comunicação utilizado na comercialização de mercadorias.

Em sua defesa, em relação as infrações 03 a 06, alega o impugnante que a regra constitucional da não-cumulatividade somente encontra limitação no próprio texto constitucional (art. 155, §2º, II, a e b). Entende que toda entrada, independente da sua destinação, seja de bens de uso e consumo ou matérias primas, ou ainda de bens destinados ao ativo permanente, havendo destaque do ICMS, gera, em favor do adquirente, um crédito fiscal de natureza mista, que deverá ser compensado nas operações de saídas posteriores. Frisa que energia elétrica é considerada bem móvel, nos termos do artigo 83 do Código Civil. Ressalta que o creditamento do imposto nas entradas não é somente um direito, mas um dever do contribuinte.

Em relação a argüição de inconstitucionalidade ressalto, mais uma vez, que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

No mérito a defesa não impugnou as infrações, não tendo apresentado nenhuma falha nos números constantes dos levantamentos fiscais que embasaram as referidas infrações.

Assim, entendo que as infrações 03 a 06 restaram caracterizadas.

Na infração 07 é imputado ao autuado a falta de estorno de débito em desacordo com a legislação deste imposto.

No tocante a infração 07, diz a impugnante que o autuante cometeu mais um equívoco, tendo em vista que todas as mercadorias objeto deste item do auto de infração se referem a bebidas quentes cujo Regulamento do ICMS prevê expressamente a aplicação de redução de base de cálculo no percentual de 30%, requerendo a realização de revisão fiscal por fiscal estranho ao feito para que se verifique a verdade material dos fatos imputados e seja considerada a redução da base de cálculo prevista na legislação pertinente.

A revisão fiscal pretendida pelo impugnante já foi atendida pelo fiscal estranho ao feito, o qual à folha 903 asseverou que foram consideradas pelo fiscal autuante todas as redução de base de cálculo no percentual de 30%, quando cabível.

Logo, não existindo nenhuma retificação a ser feito nos cálculos do valor apurado pela fiscalização, a infração 07 restou caracterizada.

Quanto ao pedido para redução das multas aplicadas de 60%, o mesmo não pode ser acolhido pois o impugnante não atendeu as condições prevista no art. 158, do RPAF/99, quais sejam: 1) desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e 2) que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo. Condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte, uma vez que no próprio Auto de Infração são imputadas diversas faltas de recolhimento do ICMS. Logo, entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$86.372,74, conforme abaixo:

INFRAÇÕES	JULGAMENTO	VALOR HISTÓRICO DEVIDO
1	NULA	0,00
2	PROCEDENTE EM PARTE	648,72
3	PROCEDENTE	16.846,02
4	PROCEDENTE	21.709,11
5	PROCEDENTE	12.415,74
6	PROCEDENTE	7.330,05
7	PROCEDENTE	27.423,10
TOTAL		86.372,74

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279804.0015/08-0, lavrado contra **PR DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$85.724,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$648,72**, prevista no § 1º, do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

Esta Junta 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2011

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR