

A. I. Nº - 293872.0001/11-6
AUTUADO - FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 12.08.2011

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0210-05/11

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. Exigências subsistentes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E AO CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Exigência subsistente em parte, relativa ao material de uso ou consumo, após dedução do valor recolhido, e subsistente, em relação ao ativo fixo. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SUPLETIVA SOBRE FRETE OU SEGURO. No caso de não conhecido os valores relativos ao frete ou seguro no momento da emissão do documento fiscal pelo sujeito passivo por substituição, a legislação determina a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas ao destinatário, nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 8 da Lei nº 7.014/96. Exigência subsistente. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadorias desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Razões de defesa insuficientes para elidir as infrações. Exigências subsistentes. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência e indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado, em 24/03/11, para exigir o débito no valor de R\$ 2.627.693,51, em decorrência da constatação de sete infrações, relativas ao exercício de 2006, consoante documentos às fls. 17 a 266 dos autos, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 12.179,29, referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária (fls. 17/29);

INFRAÇÃO 2 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 99.345,54, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (fls. 31/41);

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 43.680,44, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento (fls. 43/82);

INFRAÇÃO 4 – Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 1.254,34, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento (fls. 84/94);

INFRAÇÃO 5 – Falta de antecipação do ICMS, no valor de R\$ 2.093.268,47, referente à responsabilidade supletiva do contribuinte substituto, na condição de destinatário de mercadorias enquadradas na substituição tributária, quando o contribuinte substituto tiver feita a retenção sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal (fls. 96/99);

INFRAÇÃO 6 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 158.948,14, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias (fls. 101/108);

INFRAÇÃO 7 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 219.017,29, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque (fls. 110/111).

Às fls. 270 a 287 dos autos, o autuado apresenta sua impugnação, na qual ressalta que reconhece e já efetuou o pagamento parcial das infrações 1, 2, 3 e 4, conforme DAE à fl. 313 dos autos, pelo que pugna pela homologação do pagamento efetuado no valor de R\$ 132.250,98 e, por conseguinte, que seja reconhecida a extinção do crédito tributário em comento, nos termos do art. 156, I, do CTN.

Em seguida, arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração por falta de fundamentação legal, em respeito aos princípios da legalidade estrita e da tipicidade cerrada, visto que o Auto de Infração se fundamenta exclusivamente em cláusulas do RICMS/97, não mencionando um único dispositivo de lei sequer, o que violou os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Aduz, ainda, que o Auto de Infração menciona dispositivos do decreto já revogados, a exemplo do art. 125, I, revogado pelo Decreto nº 8969 de 12/02/04, e o inciso I, “a”, do art. 371, excluído pela alteração promovida pelo Decreto nº 9068 de 12/04/04.

Cita o art. 39 do RPAF, o qual exige expressamente, como requisito para a lavratura do Auto de Infração, a indicação do dispositivo legal aplicado à hipótese, devendo ser declarado nulo no caso de ausência desta formalidade.

Arguiu, também, a preliminar de mérito da decadência, uma vez que os créditos tributários decorrem da suposta utilização indevida de crédito fiscal e recolhimento a menos de ICMS, imposto sujeito ao lançamento por homologação, não ocorrendo, portanto, ausência de recolhimento do tributo, mas recolhimento a menos, sendo de suma importância este quadro factual, haja vista as consequências e normas de decadência que se aplicam em cada caso.

Ressalta a existência de fatos geradores do crédito fiscal que ocorreram entre janeiro e dezembro de 2006 que, inerente ao crédito tributário constituído em 31/03/2011, com a efetiva notificação ao contribuinte, tem-se que o prazo decadencial de cinco anos expirou em relação a tal período, sendo homologado tacitamente o pagamento efetuado pelo autuado, restando o crédito tributário extinto.

Diz que, no caso em questão, não há que se falar em aplicação do art. 173, I, do CTN, vez que a infração imputada é de recolhimento a menor do tributo, assim como não se pode considerar que

o art. 150, § 4º, do CTN outorga competência aos entes tributantes para dispor sobre procedimentos de contagem do prazo para a homologação do lançamento efetuado pelo contribuinte. Cita posicionamento do STJ.

No mérito, diz que diante da falta de elementos essenciais ao Auto de Infração que impedem a específica determinação das supostas infrações cometidas e seu enquadramento legal e, consequente dificuldade de elaborar a defesa, resta-lhe defender-se do que supõe tenha sido objeto da autuação.

Assim, quanto à primeira infração, aduz o autuado que, à exceção do imposto exigido em face do fato gerador datado de 31/01/06, já que decaído, como demonstrado, reconhece e já efetuou o pagamento referente a todos os demais períodos, conforme DAE à fl. 313, no valor histórico de R\$ 12.120,20, devidamente atualizado, acrescido da multa reduzida, do que requer a sua homologação.

Inerente à segunda infração, o autuado salienta que o imposto relacionado ao fato gerador ocorrido em 28/02/06 não pode ser exigido, em face da extinção da obrigação tributária diante da decadência. Registra, ainda, que a grande maioria dos bens descritos não é de uso e consumo, pois, a maior parte deles refere-se a materiais de marketing, a exemplo de aventais, camisetas, adesivos, banners, mochilas e outros, conforme se verifica nas planilhas às fls. 315 a 327 dos autos, bem como os espelhos das notas de débito emitidas por amostragem, às fls. 329 a 338 dos autos.

Sustenta o autuado que estes materiais dão direito ao crédito do imposto no momento da entrada no estabelecimento, pelo que não deve subsistir a autuação com relação aos valores que deles decorrem, nos termos dos artigos 565 e 566 do RICMS/97, uma vez que, da interpretação dos citados dispositivos, infere-se que o contribuinte, no momento em que os materiais relacionados à propaganda entram no seu estabelecimento, tem o dever de lançar a nota fiscal emitida pelo fornecedor no Registro de Entradas, o que lhe dá o direito ao crédito e emitir nota fiscal com lançamento do imposto (nota de débito), conforme planilhas às fls. 315 a 327 dos autos, o que corresponde ao recolhimento correto do montante de R\$ 54.958,21.

Assim, defende que remanesçam, ressaltando-se os valores que decaíram, somente os valores referentes aos materiais de marketing cujas notas de débito equivocadamente não foram lançadas e aqueles efetivamente relativos a materiais de uso e consumo (uma pequena parte) os quais foram devidamente pagos (valor histórico R\$ 38.934,09), com redução de 70% sobre o valor da multa prevista no art. 45 da Lei nº 7.014/96, conforme DAE à fl. 313 dos autos. Requer homologação.

No tocante à terceira infração, reafirma que ocorreu a decadência inerente ao período de fevereiro de 2006. Reconhece e efetua o pagamento com relação aos demais valores (DAE fl. 313), com exceção da quantia de R\$ 13.749,90, com fato gerador de 31/03/06, por entender ser descabido, visto que lançou e recolheu esse valor, conforme se pode comprovar através do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 340/341). Pugna pela homologação do pagamento realizado e pelo cancelamento do crédito subsistente, seja por ter decaído, seja em razão do lançamento ter sido efetuado desconsiderando-se a escrituração contábil da autuada.

Em relação à quarta infração, a autuada reconhece e realiza o pagamento do crédito decorrente desta infração, com redução de 70% sobre o valor da multa, do que requer homologação, excetuado apenas o valor de R\$ 900,13, referente à 28/02/06, em função da decadência antes esposada.

Quanto à quinta infração, preliminarmente aponta vício de erro de direito, uma vez que o enquadramento legal atribuído resume-se aos arts. 354 e 357 do RICMS/97, os quais regulam operações internas, enquanto que a própria autuação relata, em seu Anexo V, que todas as operações são interestaduais, não se pode aceitar o fundamento legal da autuação. Em resumo a situação descrita pela autuação não se subsume a norma apontada como infringida, ensejando por cercear o direito de defesa da autuada que não soube do que teria que se defender. Contudo, à cautela e por mero dever de prudente patrocínio, admitindo-se a aplicação da referida norma a presente situação, aduz o autuado que também se chega à conclusão de que o imposto é indevido.

Cita que o art. 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, conduz inexoravelmente à interpretação de que a base de cálculo nos casos de substituição tributária é formada pelo somatório do montante acrescido pela operação própria do substituto, incluindo frete, seguro e demais encargos

cobrados ou transferíveis ao adquirente, bem como a margem de valor agregado, valores estes adimplidos pelo mesmo.

Sendo assim, sustenta o autuado que o valor do frete deverá compor a base de cálculo do ICMS recolhido sob regime de substituição tributária somente quando o substituto encontra-se vinculado ao contrato de transporte da mercadoria, visto que, nessa hipótese, a despesa efetivamente realizada poderá ser repassada ao substituto tributário. Em contrapartida, no caso em que o transporte é contratado pelo próprio adquirente, inexistente controle, ingerência ou conhecimento prévio do valor do frete por parte do substituto, razão pela qual a aludida parcela não pode integrar a base de cálculo do imposto.

Registra que na responsabilidade tributária por substituição, o terceiro, substituto, na condição de sujeito passivo por especificação da lei, tem a integral responsabilidade pelo *quantum* devido a título de ICMS. O substituto absorve, pois, totalmente o *débitum*, assumindo, na plenitude, os deveres de sujeito passivo, relativos à prestação patrimonial e às obrigações acessórias.

Traz aos autos o entendimento do STJ acerca da matéria, em que, segundo o autuado, fica claro que a responsabilidade tributária no caso em tela concentra-se no substituto tributário, não podendo ser alargada para atingir o substituído, que não figura na relação jurídico-tributária, como almeja a lei estadual e o fisco. Assim, aduz a autuada que a exigência do valor “remanescente” da operação do substituído contraria a sujeição passiva atribuída integralmente ao substituto, este, sim, integrante da relação jurídica tributária, visto que inexistente qualquer relação jurídica tributária entre o substituído e o Estado, pelo que aquele não pode ser compelido a pagar o imposto no caso em discussão. Por outro lado, tal postura configura inegável *bis in idem*, tendo em conta que o valor do seguro já foi objeto de incidência do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) de competência da União.

Ressalta ainda o autuado que, a considerar o frete isoladamente como a importância exigida pela prestação de serviço de transporte, tratando-se de transporte intermunicipal ou interestadual, o valor exigido pelo respectivo prestador de serviço deverá sofrer a incidência do ICMS (conforme art. 12, V, c/c 13, III, da LC 87/96). Consequentemente, o tomador de serviço terá direito a se creditar quanto a este imposto, em obediência ao princípio da não-cumulatividade. Sucede que, nos termos do art. 357, parágrafo único, do RICMS/BA, é vedado ao contribuinte substituído à utilização do crédito fiscal relativamente a este valor, o que corrobora com o argumento no sentido de que o novo recolhimento do imposto significaria, sim, dupla incidência do ICMS, sem falar em verdadeira violação ao princípio da não-cumulatividade. Ressalta que esta vedação é apenas quanto à utilização como crédito do imposto retido pelo substituto tributário, com encerramento da tributação.

Assim, na hipótese improvável de não se acolher o quanto alegado retro, o que diz admitir apenas em atenção ao princípio da eventualidade, esclarece que no caso de manutenção da autuação, há de ser reconhecido ao autuado, quando menos, o direito de se creditar do ICMS cobrado pelo transportador da mercadoria, sob pena de violação do regime de não-cumulatividade do imposto.

Por fim, conclui que a lei estadual somente permite a exigência do recolhimento de ICMS sobre frete (e outras parcelas), em caráter supletivo pelo contribuinte substituído, quando o substituto tributário o tenha suportado, mas não o tenha oferecido à tributação, isto porque a legislação estadual somente pode ser interpretada no sentido de que o substituído responde pela diferença de imposto correspondente a eventuais valores que o substituto apure e lhe repasse posteriormente à saída do estabelecimento, em complemento ao valor inicial da operação, sob pena de violação às normas que disciplinam o tema em âmbito nacional, hipótese que não equivale à situação em causa.

Segundo a autuada, afigura-se manifestamente ilegal a exigência do “complemento” de ICMS correspondente ao frete suportado, pelo que sustenta que deve ser julgada completamente improcedente a quinta infração.

Inerentes às infrações 6 e 7, entende a autuada serem improcedentes, visto que, nas operações o ICMS é substituído e foi recolhido na sua integralidade antecipadamente pelo substituto tributário,

como também porque a quantidade de entrada desses produtos no estabelecimento é sempre maior do que aquela apontada pelo fisco.

Diz que, diferentemente do que aduz o autuante, as mercadorias foram adquiridas acompanhadas de documentação fiscal idônea, conforme provam, por amostragem, os espelhos das notas fiscais, às fls. 411 a 422 dos autos. Sustenta que os espelhos fiscais juntamente com as planilhas relativas a cada um dos produtos, às fls. 343 a 422, a título de exemplo, emitidos pelo contribuinte substituto para a autuada, provam os devidos destaques dos impostos devidos. Logo, como o imposto foi recolhido antecipadamente pelo substituto tributário conclusão inexorável a que se chega é que a autuada nada deixou de recolher ao fisco, nem nunca poderia ser responsabilizada solidariamente por um pagamento que ocorreu, de forma que o crédito tributário foi extinto.

Entende que ocorreu arbitramento pelo fisco e que não pode a fiscalização sustentar a falta de recolhimento do imposto sem esgotar a busca pela verdade material, tampouco cotejar as informações do arquivo magnético com os registros contábeis de prejuízo, o livro de inventário e as notas fiscais apresentadas. Pela mesma razão, não pode ser atribuída ao autuado a responsabilidade pelo recolhimento do imposto por antecipação tributária, apurado em função do valor acrescido de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado. Assim, sustenta serem insubsistentes as infrações 6 e 7, por serem baseadas em presunção equivocada.

Por fim, aduz que as multas aplicadas são abusivas, arbitradas nos absurdos percentuais de 60% e 100% , em flagrante afronta ao princípio da proporcionalidade. Cita jurisprudência.

Requer que seja homologado o pagamento, a extinguir o crédito em questão e, ainda, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração, bem como seja cancelado o crédito tributário subsistente, com todas as legais consequências, determinando-se o arquivamento do processo administrativo fiscal. Requer ainda a produção de provas pelos meios permitidos, especialmente a realização da prova pericial.

O autuante, ao prestar a informação fiscal às fls. 430 a 435 dos autos, quanto a preliminar de nulidade por falta de fundamentação legal, entende que o argumento da defesa não encontra guarida para o caso em comento, uma vez que as infrações estão perfeitamente descritas no corpo do Auto de Infração, além de indicar com precisão os artigos regulamentares e legais infringidos, inclusive por que ficou demonstrado em sua própria peça defensiva que o autuado compreendeu perfeitamente os fatos que lhe foram imputados.

Em relação à preliminar de decadência, o autuante esclarece que o procedimento fiscal foi iniciado em 28/12/2010, com a lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e Termo de Fiscalização, anexos ao PAF às fls. 9 e 10, sendo o Auto de Infração lavrado em 24/03/2011, em total obediência ao disposto no art. 28 do Código Tributário do Estado da Bahia e no art. 965 do RICMS.

No mérito, quanto à primeira infração, aduz que o autuado reconhece a exigência e já efetuou o pagamento, conforme DAE anexo à defesa, à exceção do fato gerador ocorrido em 31/01/2006, no montante de R\$ 59,09, o qual alega que já houve decadência.

Inerente à segunda infração, o autuante mantém a autuação por entender que os produtos relacionados são materiais promocionais ou de consumo e não se confunde com “Brindes”, contemplados no art. 565 e 566 do RICMS/BA. Salienta que, de acordo com o regulamento do ICMS, “Brindes” são mercadorias que mesmo não se constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final, não é o caso dos produtos autuados (faixas, banners, luminosos, etc) que são materiais promocionais ou de propaganda da empresa, não possuindo direito ao crédito fiscal do ICMS de acordo com a legislação tributária baiana.

No tocante à terceira infração, o autuante acata parcialmente os argumentos de defesa, tendo em vista que o autuado efetuou o lançamento do débito fiscal referente ao ICMS diferencial de alíquotas em seu livro Registro de Apuração do ICMS, no valor de R\$ 7.267,92, mês de puração de 01 a 31/03/2006, conforme cópia anexa ao referido livro fiscal, à fl. 137 dos autos. Assim, o

valor do imposto devido com data de ocorrência de 31/03/2006 fica reduzido de R\$ 13.749,90 para R\$ 6.481,98 e o valor total da Infração 3 fica retificada para a quantia de R\$ 36.412,52.

Em relação à quarta infração, registra que o autuado reconheceu a exigência e já efetuou o pagamento, conforme DAE anexo à defesa, à exceção do fato gerador ocorrido em 28/02/2006, no montante de R\$ 900,13, o qual alega que já houve decadência.

No que diz respeito à quinta infração, sustenta o autuante que os argumentos defensivos não podem prosperar, tendo em vista que o autuado realiza uma interpretação equivocada e distorcida da LC 87/96, visto que o art. 6º da referida lei atribui competência aos estados federados para legislar, inexistindo ilegalidade por parte do fisco em autuar qualquer contribuinte do ICMS que venha a descumprir o estabelecido pela norma editada por qualquer estado-membro da Federação. Observa, também, que o art. 8º da LC 87/96 é bastante claro ao incluir na base de cálculo, para determinar o montante devido do ICMS, valores referentes a seguro, frete e outros encargos, além da margem de valor agregado (MVA). Assim, conclui que os dispositivos supracitados trazem a possibilidade de a empresa autuada ser responsabilizada pelo ICMS correspondente a antecipação do frete, atinente a mercadoria recebida com retenção do imposto, do que entende que a autuada descumpriu o parágrafo único do art. 357 do RICMS, (Decreto nº 6.284/97), pois, quando o valor do frete não é conhecido no momento da aquisição da mercadoria, nasce a obrigação do substituído recolher tal parcela de forma suplementar.

Quanto às alegações de ocorrência de *bis in idem*, entende que não ocorreu na presente situação, visto que a empresa autuada adquiriu mercadorias (cervejas) de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação e contratou o transporte (frete) para o envio destes produtos. O remetente tomou como referência para o cálculo do ICMS, o valor da operação mais a margem de valor agregado (MVA) e não adicionou o valor referente ao frete pelo simples fato de não ter conhecimento do valor do mesmo. Assim, concluiu que houve pagamento a menos do ICMS devido pela empresa autuada, pois não houve pagamento do ICMS substituto em relação ao valor do frete no imposto que foi retido. Mantém integralmente a quinta infração.

Por fim, quanto às infrações 6 e 7, o autuante esclarece que o levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias questionado pelo autuado fora elaborado com base no livro Registro de Inventário e nos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, os quais encontram em perfeita consonância com a escrita fiscal e contábil. Em seguida, aduz que foram analisados os documentos fiscais apresentados pelo autuado em sua defesa (doc. 06 e 07) e constatado que todas as notas ali relacionadas estão incluídas nos levantamentos quantitativos de estoques que deram origem às infrações 6 e 7, conforme Relação das Notas Fiscais de Entradas, juntada ao CD AUTENTICADO anexo a este PAF e entregue cópia ao contribuinte, do que cita exemplos.

Inerente ao argumento de que a empresa autuada nunca poderia ter sido responsabilizada solidariamente pelo crédito tributário e que houve arbitramento da base de cálculo, o autuante informa que o art. 6º da LC 87/96 prevê que a *“lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”*, e define a base de cálculo no seu art. 8º a 12º da Lei nº 7.014/96. Assim, segundo o autuante, não procedem as alegações defensivas do autuado. Ratifica integralmente as infrações 6 e 7.

Às fls. 438 a 440 dos autos, consta o extrato do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), consignando os valores reconhecidos e recolhidos pela autuada.

VOTO

Trata-se de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir o débito, no montante de R\$ 2.627.693,51, relativo a sete irregularidades.

Inicialmente, rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração arguido pelo autuado, pois o lançamento do crédito tributário preenche todas as formalidades legais e requisitos essenciais previstos, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do

contribuinte, cujo exercício pleno do direito de defesa foi praticado pelo autuado, quanto às infrações impugnadas, ao atacar a matéria objeto da autuação com muita clareza e precisão, o que demonstra inexistir o alegado cerceamento ao direito de defesa, como também a reconhecer e recolher os valores reclamados, cujas exigências o autuado entendia como legítimas.

Ademais, a alegação do autuado de falta de fundamentação legal, visto que *“in casu, o Auto de Infração em epígrafe se fundamenta exclusivamente em cláusulas do RICMS/97, não mencionando um único dispositivo de lei sequer”*, o que violou os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, não deve ser acatada uma vez que o art. 19 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que *“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”*.

Quanto à alegação do Auto de Infração consignar dispositivos já revogados, a exemplo do art. 125, I, revogado pelo Decreto nº 8969 de 12/02/04, e o inciso I, “a”, do art. 371, excluído pela alteração promovida pelo Decreto nº 9068 de 12/04/04, conforme arguido pelo autuado, tais dispositivos foram citados no enquadramento das infrações 06 e 07, relativas ao levantamento quantitativo de estoque, cujas irregularidades foram rechaçadas pelo sujeito passivo, o que comprova o pleno exercício do seu direito de defesa. Por outro lado, tais dispositivos reportavam-se ao prazo de recolhimento do imposto por antecipação pelo responsável solidário (art. 125, I) e aos contribuintes sujeitos ao recolhimento (art. 371, I, “a”), cujas incorreções não acarretam a nulidade das infrações e muito menos do Auto de Infração, como almeja o autuado, conforme previsto no art. 18, § 1º, do RPAF, visto que foi possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito, além de que, conforme já dito, o seu direito de defesa foi exercitado plenamente.

Também deixo de acatar a preliminar de decadência relativa aos créditos exigidos nos períodos compreendidos entre janeiro e fevereiro de 2006, pois decorrente da previsão legal contida no § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”*, a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 24.03.2011, como também o procedimento fiscal foi iniciado em 28/12/2010 com a intimação ao sujeito passivo para apresentação de livros e documentos, consoante documento à fl. 10 dos autos, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do citado período do exercício de 2006.

Inerente ao pedido do autuado para a realização de prova pericial (fl. 287), nos termos do artigo 147, II, alíneas “a” e “b”, do RPAF, o indefiro, uma vez que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, como também por ser desnecessária em vista das provas produzidas e apensadas aos autos.

Por fim, no tocante à alegação de que as multa aplicadas são abusivas, há de se esclarecer que são as legalmente previstas para as infrações apontadas.

Quanto às razões de mérito, em relação à primeira infração, o autuado só se irressignou apenas contra o valor de R\$ 59,09, relativo ao mês de janeiro de 2006, o qual entende ter decaído o direito de a Fazenda Estadual para constituir o crédito tributário, fato esse já analisado anteriormente. Assim, subsiste integralmente a primeira infração.

Inerente à segunda infração, descabe a alegação do autuado de que por se tratar a maior parte de materiais de marketing dá direito ao crédito do imposto, pois, conforme bem salientou o autuante em sua informação fiscal, se tratam de materiais promocionais ou de consumo da empresa e, como tal, não se confundem com brindes, os quais são adquiridos para distribuição gratuita, o que não se coaduna com os produtos autuados (faixas, banners, luminosos, display, adesivo, placa, mesas, porta cerveja, isopor, etc.), os quais não dão direito ao crédito fiscal.

O autuado anexa aos autos, por amostragem, espelhos de notas fiscais emitidas e relação de tais documentos fiscais, às fls. 315 a 338, como prova de sua alegação de que essas mercadorias foram creditadas quando da sua entrada no estabelecimento e debitadas nas saídas, porém, como se tratam de materiais de uso e consumo ou promocionais não geram direito ao crédito fiscal. Assim, caso confirmado o lançamento de tais notas fiscais em sua escrita fiscal (livros de Registro de Saídas e de Registro de Apuração do ICMS), restará ao contribuinte à faculdade de ingressar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, a seguir transcrito:

“Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

(...)

§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal”.

No tocante à alegação de que o imposto relacionado ao fato gerador ocorrido em 28/02/2006 não pode ser exigido, em face da extinção da obrigação tributária diante da decadência, consoante já analisado anteriormente, quando da ação fiscal, não havia operado a decadência. Assim, subsiste a segunda infração em sua integralidade.

Referente à terceira infração, a qual exige o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, o autuado se insurge apenas contra a parcela relativa ao período de fevereiro/2006, sob a alegação de ter operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário, como também quanto ao valor de R\$ 13.749,90, relativo ao fato gerador de 31/03/2006, por já ter sido recolhida à quantia de R\$ 7.267,92, do que anexa cópia do livro Registro de Apuração do ICMS às fls. 340 e 341 dos autos, remanescendo a importância de R\$ 6.481,98 para o referido mês, o que foi comprovado e acatado pelo autuante, quando da sua informação fiscal.

Diante das provas documentais trazidas aos autos pela autuada e ratificadas pelo autuante, restou comprovado que no mês de março de 2006 o valor do imposto devido, a título de diferencial de alíquotas, é de R\$ 6.481,98. Quanto aos demais meses, objeto da terceira infração, mantêm-se integralmente, pois os meses de abril a dezembro foram reconhecidos e recolhidos pelo contribuinte e o mês de fevereiro não havia operado a decadência, conforme anteriormente abordado.

Há de se ressaltar que, dentre os materiais que compõem a terceira infração, a qual foi reconhecida pelo autuado, com as exceções acima descritas, estão relacionados pochetes, camisas, jaquetas e porta cerveja, o que vem a corroborar que tais materiais são para uso/consumo do estabelecimento.

Assim, diante de tais considerações, subsiste em parte a terceira infração, *no valor de R\$ 36.412,52*, após redução da quantia de R\$ 13.749,90 para R\$ 6.481,98, relativa à data de ocorrência de 31/03/2006.

Quanto à quarta infração, inerente à exigência do ICMS da diferenças de alíquotas nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo fixo, o autuado se insurge apenas contra a quantia relativa ao mês de fevereiro/2006, em função da decadência, a qual não há de prosperar. Infração subsistente.

Inerente à quinta infração, na qual exige a responsabilidade supletiva do contribuinte substituído, referente a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição, alega o autuado que a situação descrita não se subsume a norma apontada como infringida, ou seja, artigos 354 e 357 do RICMS/BA, os quais regulam operações internas, enquanto todas as operações, objeto da autuação, são interestaduais. Diz, ainda, que inexistente qualquer relação jurídica tributária entre o substituído e o Estado, como também que o art. 8º, inciso II, da LC 87/96 já prevê na base de cálculo, no caso de substituição tributária, a inclusão do frete, do seguro e demais encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente.

Observo que as razões de defesa são insuficientes para elidir a acusação fiscal, visto que o aludido art. 8º, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96 prevê a inclusão na base de cálculo do valor de frete, seguros e outros encargos *quando cobrados ou transferíveis aos adquirentes*. Porém, no caso

de não conhecido tais valores no momento da emissão do documento fiscal pelo sujeito passivo por substituição, a legislação determina a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas ao destinatário, nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 8 da Lei n. 7.014/96, uma vez que o adquirente das mercadorias se trata de um contribuinte localizado no Estado da Bahia e sujeito às normas deste Estado, cuja tributação se destina às operações subsequentes dentro do Estado da Bahia, encerrando a fase de tributação. Sendo assim, descabe a alegação do autuado de que se trata de uma operação interestadual não sujeita às normas internas.

Há de se ressaltar que os §§ 5º e 6º do art. 8º da Lei nº 7.014/96 estabelecia, à época, que:

§ 5º A responsabilidade atribuída ao sujeito passivo por substituição não exclui a responsabilidade supletiva do contribuinte, observado o procedimento estabelecido em regulamento.

§ 6º Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo, dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas.

Por sua vez o RICMS/BA estabelece no art. 61 que:

Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

§ 1º Na impossibilidade de inclusão dos valores referentes a frete ou seguro na base de cálculo de que trata este artigo, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, na forma prevista no parágrafo único do art. 357.

Já o aludido art. 357 do RICMS determina que:

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

Parágrafo único. Nos casos em que a retenção do imposto tiver sido feita sem a inclusão, na base de cálculo prevista no art. 61, dos valores referentes a frete ou seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, o recolhimento do imposto sobre as referidas parcelas será efetuado pelo destinatário, nas aquisições a preço FOB, com inclusão do percentual da margem de valor adicionado (MVA) aplicável, vedada a utilização do crédito fiscal relativamente ao valor por ele pago (art. 125, II, “i”, item 2).

Por fim, o art. 356, consigna que:

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

Sendo assim, subsiste integralmente a quinta infração.

Em relação às infrações 6 e 7 do Auto de Infração, as quais exigem ao autuado, respectivamente, o imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias sujeitas a substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal, como também a antecipação tributária, de responsabilidade do próprio autuado, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, conforme demonstrado às fls. 101 a 111 dos autos, após considerações de todas as notas fiscais de entradas e de saídas, além dos estoques iniciais e finais, do que foi detectado entradas de mercadorias sem documentação fiscal, há de se esclarecer que, uma vez constatado diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se conclui que o contribuinte adquiriu mercadorias sem documentação fiscal e, em consequência, o remetente não as ofereceu à tributação do ICMS da responsabilidade do fornecedor e também não efetuou a substituição tributária do imposto das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Diante destas constatações, o adquirente, ora autuado, é responsável solidariamente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos devidos pelo contribuinte de direito (remetente),

como também pelo recolhimento da substituição tributária, por se tratar de fornecedor ignorado, conforme previsto no art. 6º, inciso IV, e no art. 8º, § 4º, I, “a”, da Lei nº 7.014/96. Sendo assim, são descabidas as alegações do autuado de que as mercadorias foram adquiridas acompanhadas de documentação fiscal idônea e que a autuação se baseou em presunções equivocadas. Infrações subsistentes.

Diante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 2.620.425,59, após redução da exigência de R\$ 13.749,90 para R\$ 6.481,98, relativa à data de ocorrência de 31/03/2006 da terceira infração, devendo-se homologar as quantias já recolhidas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293872.0001/11-6**, lavrado contra **FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.620.425,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.461.477,45 e 70% sobre R\$158.948,14, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologando os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA