

**A. I. N °** - 129118.0103/10-7  
**AUTUADO** - DIAGEO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - ELÍSIA MEDEIROS PINTO DE FREITAS e MARTA HELENA DOS SANTOS  
FERNANDES  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08. 11. 2011

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF Nº 0280-01/11

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BEBIDAS QUENTES. **a)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Infração reconhecida. **b)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. O autuado não apresentou os elementos indispensáveis para confirmação do efetivo retorno das mercadorias e, conseqüentemente, do desfazimento do negócio, sendo indevida a dedução dos valores retidos e não recolhidos, conforme procedido. Infração subsistente. **c)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Nos termos do art. 4º da Lei nº 7.014/96, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento de saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo e não no momento de emissão da nota fiscal, conforme sustentado pelo impugnante. Infração subsistente. Indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/2010, exige ICMS no valor de R\$ 332.726,31, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou de proceder o recolhimento do ICMS retido , na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de maio de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 38.200,68, acrescido da multa de 150%. Consta que a infração se refere às operações realizadas com bebidas quentes, através dos documentos fiscais relacionados no Anexo I, e também Anexo I-a e GIA ST do mês de maio de 2009, parte integrante deste PAF. Consta, ainda, que intimado o sujeito passivo, este não conseguiu comprovar que efetuara o recolhimento ao Estado da Bahia;
2. Deixou de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no mês de abril de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 45.784,05, acrescido da multa de 60%. Consta que a infração se refere a operações de saídas de mercadorias (bebidas quentes), realizadas através das Notas Fiscais e Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga – CTCRs, indicados no Anexo II e anexados aos autos - parte integrante deste PAF -, cuja saídas físicas das mercadorias somente ocorreram na data da produção dos efeitos do Protocolo 14/06, ou seja, 01/04/2009, com a inclusão no RICMS/BA, art. 2º inciso I, Anexo 86, item 23, [art.353, II do RICMS/BA];
3. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de maio a julho, novembro e dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 248.741,58, acrescido da multa de 150%. Consta que a infração

decorreu de dedução indevida do ICMS retido a recolher, nos meses autuados, conforme declarado nas GIAS ST a título de devolução (parte não comprovada), sem apresentação de documentos suficientes que comprovassem o desfazimento do negócio e o retorno físico das mercadorias que respaldassem tal dedução, conforme determinam o Convênio ICMS 81/93 (cláusulas quarta e oitava) e RICMS/BA(arts. 654, inciso V) e o Protocolo 14/06(v.Anexo III-a parte integrante deste PAF.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às fls. 134 a 143(vol. II), destacando, inicialmente, que reconhece a infração 01, atribuindo sua ocorrência a equívocos contábeis, informando, ainda, que recolheu o valor exigido.

Rechaça a infração 02, ressaltando que a substituição tributária com bebidas quentes é regulada pelo Protocolo nº 14/06 o qual impõem ao remetente destas mercadorias a responsabilidade por substituição, conforme determinação de sua Cláusula Terceira, cujo teor transcreve.

Ressalta que o referido protocolo apenas passou a produzir efeitos em relação ao Estado da Bahia em 01/04/2009, após acréscimo ao Anexo 86 do RICMS/BA.

Sustenta que por esta razão, somente a partir de 01/04/2009, os estabelecimentos remetentes localizados noutros Estados, que realizassem operações de circulação de mercadorias, no caso, bebidas quentes, com o Estado da Bahia, passaram a ser obrigados a recolher o ICMS para esta unidade da Federação, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Observa que as autuantes ao verificaram que não procedera à retenção e recolhimento do ICMS/ST, supostamente devido em virtude da saída física das mercadorias ocorridas em 01/04/2009, enquadrrou-a neste item da autuação.

Sustenta que as autuantes partiram de uma premissa equivocada de que o fato gerador do ICMS(circulação de mercadoria), ocorreria com o descolamento físico da mercadoria do estabelecimento remetente, tendo em vista que a venda, ou seja, a operação de circulação econômica e jurídica, ocorreu em 31/03/2009, sendo o seu respectivo transporte realizado em 01/04/2009.

Diz que se sabe que para o nascimento da obrigação tributária decorrente da circulação de mercadorias, faz-se necessário a mudança de titularidade, pouco importando se houve ou não circulação física, significando dizer que o fato gerador do ICMS se verifica, na realidade, com a ocorrência da “circulação jurídica” do bem, além obviamente da “circulação econômica”. Invoca, nesse sentido, ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, citados por José Eduardo Soares de Melo, bem como de Sacha Calmon, reproduzindo-os.

Diz que desta forma, não é o critério temporal da regra- matriz de incidência do ICMS a saída física da mercadoria do estabelecimento do vendedor ou a sua entrega ou a sua entrega no estabelecimento do comprador, mas sim o momento em que se verifica a ocorrência operação, por meio da transferência do domínio e da efetiva repercussão econômica da relação jurídica negocial, ou seja, a compra e venda.

Afirma que em sendo assim, resta claro que a transferência da titularidade das mercadorias coincide quando da emissão das notas fiscais de saídas, por ser o instrumento que formaliza o negócio jurídico celebrado – circulação econômica – e concretiza a operação jurídica de circulação do bem – circulação jurídica.

Observa que a partir da emissão da nota fiscal, o proprietário do bem já passa a ser o seu proprietário, apesar de ainda não deter a posse, podendo dispor livremente do referido bem, fato que comprova a efetiva mudança do domínio. Acrescenta que neste momento também nasce para o remetente, na condição de responsável por substituição, a obrigação fiscal de reter o ICMS-ST.

Reafirma que, independentemente da data em que se realiza o transporte, a obrigação tributária do ICMS nasce com a realização do negócio jurídico, cuja formalização se dá com a emissão da respectiva nota fiscal. Acrescenta que a veracidade de tal alegação pode ser comprovada pela

análise de uma situação hipotética que apresenta, no caso, uma operação realizada com cláusula FOB. Questiona: *caso se entenda que o aspecto temporal do ICMS-ST ocorre com a saída física da mercadoria, quando deveria ser realizada a retenção deste imposto? O ICMS-ST a ser retido pelo remetente ficaria a depender que o destinatário providenciasse a saída do bem?*

Frisa que se sabe que não é isso o que ocorre, já cabendo ao remetente a retenção do ICMS-ST desde a concretização da “operação de circulação de mercadoria” com a concomitante emissão da nota fiscal, uma vez que neste momento mostra-se perfeita e acabada a transferência da titularidade do bem.

Reitera que por estas razões resta indubitável no caso em discussão que a concretização da transferência de titularidade do bem ocorreu em 30/03/2009, com a circulação jurídica, formalizada pela emissão das notas fiscais de saída, e não no dia 01/04/2009, data em que se efetivou a mera circulação física do bem, conforme atestam os conhecimentos de transporte acostados aos autos.

Diz que desta forma, como no dia 30/03/2009 o Protocolo nº 14/06, ainda não estava produzindo efeitos em relação ao Estado da Bahia, agiu corretamente em não efetuar a retenção e o consequente recolhimento do ICMS-ST, uma vez que nesta data ainda não poderia ser caracterizado como sujeito passivo responsável pela substituição tributária perante o Estado da Bahia. Acrescenta que seria até incongruente se exigir, no caso em análise, que destacasse o ICMS-ST em suas notas fiscais de saída, se na data ainda não era responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

Sustenta que resta claro a inexistência do crédito tributário exigido nesta infração.

No respeitante à infração 03, reproduz o art. 654, mais seus incisos, do RICMS/BA, para sustentar que cumpriu as exigências contidas no referido dispositivo regulamentar, uma vez que apresentou ao Fisco as notas fiscais de saídas, com as anotações do motivo do retorno, e suas respectivas notas fiscais de entrada, que foram emitidas, lançadas e arquivadas na forma do art. 654 do RICMS/BA, bem como os respectivos conhecimentos de transporte, conforme comprovam os documentos constantes no Anexo III-a do próprio Auto de Infração.

Salienta que devido a exigüidade do tempo para realizar o levantamento de toda sua documentação contábil e fiscal, viu-se impossibilitado de apresentar, durante o procedimento de fiscalização, alguns documentos solicitados pelas autuantes.

Observa que anexa os documentos que reforçam a comprovação do desfazimento do negócio e do retorno das mercadorias ao seu estabelecimento, no caso, as notas fiscais de entrada e os correspondentes conhecimentos de transporte, referentes às Notas Fiscais de saídas nºs 253, 264, 265, 255 e 263(Doc. 04); os livros Registro de Saídas(Doc. 05); os livros Registros de Entradas (Doc. 06); documentos contábeis que comprovam o desfazimento do negócio(Doc. 07).

Afirma que comprovado o retorno das mercadorias ao patrimônio do estabelecimento remetente, em face da ampla documentação apresentada, conclui-se que apesar de terem sido transportadas aos destinatários, não chegaram a entrar sequer fisicamente em seus estabelecimentos, tampouco contabilmente.

Frisa que inexistiu a transferência de propriedade – operação de circulação - da mercadoria posta em circulação, uma vez que operação restou viciada desde o seu nascedouro, seja por estar o produto em desacordo com o pedido, ou por estar avariado, ou por ter sido enviado ao endereço incorreto, ou por qualquer outro motivo que tenha levado o destinatário a recusar sua entrega ou dela não tomar conhecimento.

Assevera que desta forma, não há que se falar em falta de recolhimento do imposto, sendo inexistente o crédito tributário exigido nesta infração.

Conclui requerendo o cancelamento do Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário nele exigido.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 1.523 a 1.529 (vol. VI), consignando que o contribuinte reconheceu e recolheu o débito referente à infração 01, conforme documento de arrecadação acostado às fls. 310 a 313 dos autos e extrato do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT às fls. 1.520 a 1.522 dos autos.

Observam que relativamente às infrações 02 e 03, o contribuinte exercendo o seu direito de defesa, interpôs impugnação, conforme descrevem.

Contestam os argumentos defensivos, registrando, inicialmente, que o contribuinte apresentou arquivos magnéticos de forma correta, após ter sido intimado, conforme documento acostado à fl. 113. Acrescentam que o estabelecimento autuado, vem apresentando regularmente o documento denominado GIA-ST que é o resumo do ICMS retido e a recolher.

Observam que o ICMS retido por substituição em operações interestaduais decorre da celebração de convênios e protocolos onde são descritos os produtos sujeitos à substituição tributária, os procedimentos e as obrigações respaldados na Lei Complementar nº 87/96 e alterações posteriores, cujo imposto é apurado nota a nota.

Frisam que o Protocolo ICMS nº 14/06, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com bebidas quentes, passou a produzir efeitos a partir de 01/04/09, após acréscimo do item 23 ao Anexo 86 do RICMS/BA, através do Decreto nº 11.462, de 10/03/09, publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia – DOE de 11/03/09.

Reportam-se sobre os fatos atinentes a autuação, dizendo que durante os procedimentos de fiscalização, observaram que as notas fiscais relacionadas no Anexo II (fl. 31) foram emitidas em 30/03/2009, todas sem indicação da data de saída, sem retenção e conseqüente recolhimento do ICMS-ST, tendo os respectivos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas sido emitido em 01/04/2009, demonstrando que só então ocorreu a efetiva saída, a efetiva circulação das mercadorias do estabelecimento, fato esse reconhecido pelo autuado em sua impugnação e que motivou a infração 02. Acrescentam que, não obstante, o autuado alega que a saída física do estabelecimento não se configura fato gerador do ICMS, mas sim a transferência de titularidade, que ocorre com a emissão da nota fiscal.

Sustentam que o impugnante incorre em equívoco, uma vez que o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, cujo teor reproduzem é bastante claro ao definir logo no inciso I que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, o que é aplicável ao caso em tela.

Afirmam que resta comprovado que o autuado deveria proceder a retenção do ICMS-ST nas notas fiscais, bem como, ao recolhimento do imposto no dia 09 do mês subsequente, conforme determina a Cláusula Sexta do Protocolo nº 14/06 e § 1º do art. 376 do RICMS/BA.

No que tange à infração 03, salientam que apesar de intimado, conforme consta às fls. 114/115 dos autos, somente no momento da impugnação o autuado acostou cópias de documentos fiscais, no caso, cópia do livro Registro de Entradas de mercadorias; cópia do livro Registro de Saídas de mercadorias e espelho da nota fiscal fatura, deixando de apresentar os documentos efetivamente solicitados, ou seja, documentos fiscais e contábeis, necessários para comprovar o efetivo desfazimento do negócio (fls. 327 a 1.516).

Asseveram que, contrariamente, alega o autuado expressamente à fl. 143 dos autos, que não existiu desfazimento do negócio, porque a mercadoria, apesar de emitida nota fiscal e esta indicar o respectivo pedido, nem sequer chegou ao destinatário, razão pela qual afirma inexistir documentação contábil que demonstrasse o desfazimento da operação.

Dizem que a existência do pedido indica que houvera uma relação jurídica de compra e venda, conforme cópias de documentos fiscais, Anexo III, às fls. 45 a 93 dos autos, cujas mercadorias saíram do estabelecimento para atender ao pedido efetuado pelo destinatário numa relação de

compra/venda, o que no mínimo exigiria do estabelecimento vendedor uma nova remessa para atendimento do pedido ou, ainda, o desfazimento da operação. Acrescentam que ao invés de proceder da forma acima aduzida, o autuado se limitou a fazer a juntada de cópias dos livros e documentos fiscais, não acostando nenhuma cópia de livro contábil, a exemplo do livro Razão e/ou Diário ou, ainda, do livro de Controle de Estoque de mercadorias.

Salientam que relativamente aos CTRC's acostados às fls. 314 a 325 dos autos, verifica-se que não existe qualquer amarração com o "possível" retorno das mercadorias, inclusive todos esses conhecimentos constam como remetente as empresas destinatárias situadas neste Estado, o que vai de encontro a alegação defensiva de que as mercadorias nem sequer chegaram ao destinatário.

Ressaltam que esses CTRC's, inclusive os apresentados durante a fiscalização, são de empresas transportadoras situadas no Estado da Bahia, não tendo o impugnante trazido aos autos qualquer comprovação fiscal e contábil indicando o retorno dessas mercadorias ao Estado de origem.

Afirmam que como se trata de infração que requer provas materiais e não tendo sido estas apresentadas, mantém a autuação na sua totalidade.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

O autuado se manifestou às fls. 1.533 a 1.543 (vol. VI), reiterando em todos os seus termos os argumentos apresentados na peça impugnatória vestibular, referentes à infração 02, destacando, ainda, que não está tentando se esquivar de suas obrigações tributárias, pois conforme reconhecido pelas próprias autuantes à fl. 1.527, vem apresentando regularmente a GIA-ST, o que comprova a sua conduta escorreita perante o Fisco.

Reitera que resta clara a inexistência do crédito tributário exigido nesta infração 02.

No que diz respeito à infração 03, salienta que conforme aduzido na peça de defesa inicial, não teve tempo hábil para realizar o levantamento de sua documentação fiscal e contábil e apresentá-la durante o procedimento de fiscalização, contudo, oportunamente anexou à peça impugnatória os documentos que comprovaram o desfazimento do negócio e do retorno das mercadorias ao seu estabelecimento, cumprindo a exigência do art. 654, V do RICMS/BA.

Ressalta que o livro Razão, o livro Diário e o livro Controle de Estoques não foram apresentados, simplesmente pelo fato de que as autuantes jamais apresentaram intimação nesse sentido, conforme se verifica nas intimações acostadas às fls. 110 a 115.

Frisa que apesar de entender que os documentos apresentados até então comprovam o desfazimento do negócio, está apresentando o livro Razão contábil (Doc. 02), uma vez que somente agora está tomando conhecimento de que tal documento seria necessário para comprovar a inidoneidade de suas operações.

Destaca que as autuantes afirmam que os CTRC's não comprovam o retorno das mercadorias ao estabelecimento remetente, contudo, não é isso que dispõe o art. 636, II do RICMS/BA, cuja redação transcreve.

Diz que é inconteste que os CTRC's e os demais documentos apresentados, são legalmente hábeis a comprovar o retorno das mercadorias ao seu estabelecimento e, conseqüentemente, o desfazimento do negócio.

Reitera que comprovado o desfazimento do negócio por meio da vasta documentação apresentada e efetivamente existente, restam afastadas as premissas adotadas pelas autuantes, não havendo que se falar em falta de recolhimento do ICMS, sendo inexistente o crédito tributário exigido nesta infração 03.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência a IFEP COMÉRCIO (fl. 1.587), a fim de que fosse dada ciência as autuantes sobre a manifestação do autuado e estas se pronunciassem sobre as alegações defensivas.

As autuantes se manifestaram às fls. 1590 a 1592(vol. VI), registrando, inicialmente, que desconhecem os motivos que levaram o setor de cobrança da repartição fazendária a dar ciência da informação fiscal produzida com base na defesa apresentada, considerando que nenhum fato novo fora apresentado.

No que concerne à infração 02, reiteram os argumentos sustentados na informação fiscal, acrescentando que o contribuinte tem o prazo de cinco dias para promover a saída, indicando no local próprio da nota fiscal a data da saída, razão pela qual mantêm a autuação.

Quanto à infração 03, dizem que apesar da alegação defensiva, não conseguiram identificar nos documentos juntados às fls. 1.547 a 1.562, nenhuma “amarração” com as operações registradas nas GIAS’s ST e que constam relacionadas de forma detalhada no Anexo III e III-a (fls. 45 a 101) dos autos, razão pela qual também mantêm este item da autuação.

Finalizam mantendo integralmente o Auto de Infração.

O autuado se manifestou às fls. 1.596 a 1.603 (vol. VII), consignando quanto à infração 02 que mantêm suas alegações iniciais, uma vez que, ante a ausência de norma eficaz em 30/03/09, que determinasse sua responsabilidade por substituição, resta clara a inexistência do crédito tributário exigido neste item da autuação.

No que concerne à infração 03, diz que as autuantes alegam na conclusão da diligência fiscal, que não conseguiram identificar que os documentos apresentados comprovam o efetivo desfazimento do negócio.

Reitera que foram apresentadas todas as Notas Fiscais de saída, devidamente anotadas com a motivação do retorno e suas respectivas Notas Fiscais de entrada, emitidas, lançadas e arquivadas nos termos do art. 654 do RICMS/BA, bem como os correspondentes conhecimentos de transporte, no Anexo III-a do próprio Auto de Infração em lide (Doc. 04 da impugnação). Diz, ainda, que foram apresentados os livros Registro de Saídas - Doc. 05 da impugnação; livros Registro de Entradas – Doc. 06 da impugnação, assim como os documentos contábeis que comprovam o desfazimento do negócio – Doc. 07 da impugnação; e o livro Razão Contábil – Doc. 02 da manifestação sobre às Informações Fiscais.

Frisa que como as autuantes encontraram dificuldades em relacionar tais documentos com as operações de desfazimento do negócio registradas nas GIA’s ST, separou toda a documentação já apresentada anteriormente, e relacionou as notas fiscais de entrada e saída, os livros Registro de Entrada e de Saída, os documentos contábeis e o livro Razão Contábil correspondente a cada operação de desfazimento (Doc. 02).

Assevera que por meio da análise dos conjuntos de documentos ora apresentados, documentos estes que já haviam sido apresentados em momento oportuno, resta incontestavelmente comprovado o retorno das mercadorias ao seu estabelecimento e, por conseguinte, o desfazimento do negócio.

Afirma que a mera circulação física do bem, sem mudança de titularidade, não configura a ocorrência do fato gerador do ICMS, restando afastadas as premissas adotadas pelas autuantes, não havendo que se falar em falta de recolhimento do imposto, sendo inexistente o crédito tributário exigido nesta infração.

Destaca que se depreende da conclusão da diligência que as autuantes entendem que os documentos contábeis apresentados não seriam adequados ou suficientes para comprovar o desfazimento do negócio, razão pela que salienta que todos os livros e documentos contábeis da empresa encontram-se à disposição do Fisco para a realização das diligências que entender necessárias.

Diz que ainda que haja desconfianças no que tange ao retorno das mercadorias ao estabelecimento remetente e o consequente desfazimento do negócio, cabe nos termos do art. 123, §3º e 145 do

RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a realização de perícia contábil, a fim de que sejam dirimidas quaisquer dúvidas possivelmente existentes, o que requer, indicando como sua assistente técnico a senhora Danielly Bezerra da Costa Revorêdo, cuja qualificação apresenta.

As autuantes se pronunciaram às fls. 1.833 a 1.835(vol. VII), salientando que, relativamente à infração 02, já se manifestaram exaustivamente na informação fiscal, não tendo o impugnante apresentado nenhum fato novo. Reiteram as razões apresentadas na informação fiscal e acrescentam que ao emitir a nota fiscal de saída o contribuinte terá até 05 dias para promover a sua saída, indicando no campo próprio do documento fiscal a data de saída, a fim de que, além dos controles, que se observe a legislação aplicável no tempo.

Afirmam que configurado que nas notas fiscais não constam data de saída e que somente foram realizadas as saídas das mercadorias no dia em que estava vigendo o Protocolo nº 10/96, fato não negado pelo contribuinte e ratificado pelos CTRC's, mantêm a autuação.

No respeitante à infração 03, dizem que as notas fiscais de saída e entrada de mercadorias e os seus respectivos lançamentos nos livros fiscais Registro de Saídas e Registro de Entradas, já foram devidamente analisados quando da fiscalização.

Salientam que foram os resultados dessa análise que levaram à exigência das provas efetivas do retorno físico das mercadorias, considerando que as operações de saída foram anuladas com a simples emissão das notas fiscais de entrada.

Consignam que desde o primeiro momento exigiram a comprovação, já que o contribuinte não respeitou as regras do Convênio nº 81/93, Protocolo 14/06 e RICMS/BA, que exigem no caso de devolução a emissão de documento fiscal para tal fim visado pela SEFAZ, pois se isso tivesse sido feito, o Fisco quando do visto no documento fiscal, já exigiria a documentação necessária do retorno da mercadoria o que tornaria, inicialmente, desnecessária a exigência mediante o lançamento de ofício em discussão.

Observam que foram acostadas aos autos cópias das notas fiscais, de uma forma seqüenciada, cópia dos livros fiscais e cópias de documentos “contábeis”, contudo, estes totalmente ilegíveis. Ressaltam que o autuado anexou alguns Conhecimentos de Transportes de Cargas - CTRC's e que ao cotejarem com as notas fiscais acostadas aos autos, verificaram a existência de inconsistências, especialmente às fls. 1.622 a 1.624, no caso, divergência entre as quantidades transportadas; fls. 1.670 a 1.672, saída para a Walmart Salvador-BA de 100 caixas e retorno da Viti Vinicola Cereser Pernambuco de 720 caixas; fls. 1.682 e 1.683, sem CTRC; fls. 1.717 a 1.719 e 1.742 a 1.744, CTRC com vários números de notas fiscais preenchidas manualmente, embora com a mesma quantidade de caixas da nota fiscal de saída; fls. 1.754 a 1.756, CTRC's com vários números de notas fiscais preenchidos manualmente, sem indicação da quantidade de caixas, sem o valor do frete, constando informação referente a 09 volumes ou caixa, quantidade esta que não guarda correspondência com a quantidade mencionada nas notas fiscais; fls. 1.765 a 1.768, CTRC com número da nota fiscal preenchido manualmente, sem preenchimento da quantidade e com observação manuscrita de “falta de 55 cx”, nota fiscal de saída emitida em 20/08/2009, com retorno somente em 30/11/2009, conforme Conhecimento de Transporte; fls. 1.778 a 1.780, CTRC com quantidade inferior a mencionada nas notas fiscais, com observação manuscrita de “01 cx avariada”, nota fiscal de saída emitida em 05/10/2009, com retorno somente em 30/11/2009, conforme Conhecimento de Transporte; fls. 1.802 a 1.806, CTRC totalmente ilegível; fls. 1.820 a 1.822, CTRC totalmente ilegível.

Afirmam que conforme pode ser visto, pois grifaram as divergências em relação às notas fiscais, os dados nelas contidos não oferecem qualquer possibilidade de acolhimento como prova do retorno das mercadorias. Acrescentam que se faz necessária a prova do desfazimento do negócio o que não foi apresentado.

Ressaltam que em todas as notas fiscais de saída constam os números dos pedidos efetuados pelos clientes, e considerando que todo “retorno” físico, se ocorreu, foi com nota fiscal de entrada, o contribuinte deveria apresentar os cancelamentos desses pedidos por parte do destinatário.

Observam que os fretes de retorno é a pagar, sendo que a comprovação desses pagamentos também seria prova da devolução, contudo, tais documentos não foram anexados.

Finalizam mantendo totalmente o Auto de Infração.

Constam às fls. 1.583 a 1.585, extratos do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, referente ao pagamento do débito reconhecido.

#### **VOTO**

Versa o Auto de Infração em lide sobre três infrações imputadas ao autuado, sendo as infrações 01 e 03, referentes à falta de recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, e a infração 02, referente à falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

No que concerne a infração 01, verifico que a exigência fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS-ST retido, referente ao mês de maio de 2009, sendo a irregularidade reconhecida pelo autuado que, inclusive, efetuou o recolhimento do valor exigido, conforme extrato do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária – SIGAT, acostado aos autos às fls. 1.520 a 1.522.

Diante disto, a infração 01 é integralmente subsistente.

No que concerne à infração 02, constato que decorreu do fato de o autuado não ter efetuado a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de bebidas quentes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, tendo as saídas físicas das mercadorias ocorridas na data da produção dos efeitos do Protocolo 14/06 com a inclusão no art.353, II do RICMS/BA, isto é, em 01/04/2009.

Vejo que o impugnante rechaça a acusação fiscal sob o argumento de que a substituição tributária com bebidas quentes é regulada pelo Protocolo nº 14/06 o qual impõem ao remetente destas mercadorias a responsabilidade por substituição, conforme determinação de sua Cláusula Terceira, contudo, o referido protocolo apenas passou a produzir efeitos em relação ao Estado da Bahia em 01/04/2009, após acréscimo ao Anexo 86 do RICMS/BA, razão pela qual somente a partir de 01/04/2009, os estabelecimentos remetentes localizados noutros Estados, que realizassem operações de circulação de bebidas quentes com o Estado da Bahia, passaram a ser obrigados a recolher o ICMS-ST para esta unidade da Federação, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Sustenta que as autuantes partiram de uma premissa equivocada de que o fato gerador do ICMS(circulação de mercadoria), ocorreria com o descolamento físico da mercadoria do estabelecimento remetente, tendo em vista que a venda, ou seja, a operação de circulação econômica e jurídica, ocorreu em 31/03/2009, sendo o seu respectivo transporte realizado em 01/04/2009, sendo indubitável que a concretização da transferência de titularidade do bem ocorreu em 30/03/2009, com a circulação jurídica, formalizada pela emissão das notas fiscais de saída, e não no dia 01/04/2009, data em que se efetivou a mera circulação física do bem, conforme atestam os conhecimentos de transporte acostados aos autos.

Diz que desta forma, como no dia 30/03/2009 o Protocolo nº 14/06, ainda não estava produzindo efeitos em relação ao Estado da Bahia, agiu corretamente em não efetuar a retenção e o



consequente recolhimento do ICMS-ST, uma vez que nesta data ainda não poderia ser caracterizado como sujeito passivo responsável pela substituição tributária perante o Estado da Bahia.

Noto, também, que as autuantes contestam o argumento defensivo, afirmando que as notas fiscais relacionadas no Anexo II (fl. 31) foram emitidas em 30/03/2009, todas sem indicação da data de saída, sem retenção e consequente recolhimento do ICMS-ST, tendo os respectivos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas sido emitido em 01/04/2009, demonstrando que só então ocorreu a efetiva saída, a efetiva circulação das mercadorias do estabelecimento, fato esse reconhecido pelo autuado em sua impugnação. Sustentam que o impugnante incorre em equívoco, uma vez que o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 é bastante claro ao definir no inciso I que o fato gerador do ICMS ocorre no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, o que é aplicável ao caso em tela.

Conforme se observa da análise dos argumentos defensivos e contestação das autuantes, o cerne da questão reside em se determinar, no presente caso, se o fato gerador do ICMS-ST ocorreu em 30/03/2009, com a emissão da nota fiscal, conforme alega o impugnante ou em 01/04/2009, com a saída efetiva das mercadorias do estabelecimento, conforme sustentam as autuantes.

O Código Tributário Nacional ao conceituar fato gerador da obrigação principal estabelece no seu art. 114 que:

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”*

Já a Lei Estadual nº 7.014/96 – que trata do ICMS no Estado da Bahia – ao dispor sobre o fato gerador assim dispõe no seu art. 1º, incisos I, II e III:

*“Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, tem como fatos geradores:*

*I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias;*

*II - a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;*

*III - a prestação de serviços de comunicação.”*

A leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos permite concluir que a Lei nº 7.014/96, definiu as situações *necessárias e suficientes* para ocorrência do fato gerador do ICMS, sendo que, no caso de que cuida o Auto de Infração em exame, a situação diz respeito à *realização de operações relativas à circulação de mercadorias*.

A questão agora se cinge na determinação do momento de ocorrência do fato gerador – matéria de que cuida esta infração - , para se identificar a quem assiste razão se ao Fisco ou ao autuado.

A resposta se encontra no art. 12, inciso I da Complementar nº 87/96, que assim dispõe:

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Também a Lei Estadual nº 7.014/96 – que trata do ICMS no Estado da Bahia – estabelece o momento de ocorrência do fato gerador no seu art. 4º, inciso I, conforme reproduzido abaixo:

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*

Portanto, em conformidade com os dispositivos legais acima transcritos, não resta dúvida que no caso de que cuida este item da autuação, o fato gerador do ICMS ocorreu no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do sujeito passivo e não no momento de emissão da nota fiscal, conforme aduzido pelo impugnante. Vale dizer que assiste razão as autuantes quanto à acusação fiscal.

Ademais, há que se observar que nos termos do art. 220, inciso I do RICMS/BA, abaixo transcrito, a nota fiscal será emitida antes de iniciada a saída das mercadorias, valendo dizer que a indicação apenas da data de emissão não caracteriza a ocorrência do fato gerador ou do negócio jurídico. E tanto é assim que enquanto não realizada a saída das mercadorias a nota fiscal pode ser cancelada, por ainda não ter ocorrido o fato gerador.

*“Art. 220. A Nota Fiscal será emitida nos seguintes momentos:*

*1 - antes de iniciada a saída das mercadorias;”*

Diante do exposto, considero subsistente esta infração.

Quanto à infração 03, inicialmente, no que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

No mérito, verifico que a exigência fiscal decorreu do fato de ter o autuado deduzido do ICMS retido a recolher, nos meses autuados, os valores declarados nas GIAS ST a título de devolução, sem apresentação de documentos suficientes que comprovassem o desfazimento do negócio e o retorno físico das mercadorias que respaldassem tal dedução, conforme determinam o Convênio ICMS 81/93 (cláusulas quarta e oitava) e RICMS/BA(arts.654, inciso V) e o Protocolo 14/06(v.Anexo III-a parte integrante deste PAF.

Observo que o impugnante alega que foram apresentadas todas as Notas Fiscais de saída, devidamente anotadas com a motivação do retorno e suas respectivas Notas Fiscais de entrada, emitidas, lançadas e arquivadas nos termos do art. 654 do RICMS/BA, bem como os correspondentes conhecimentos de transporte, no Anexo III-a do próprio Auto de Infração, (Doc. 04 da impugnação). Diz, ainda, que foram apresentados os livros Registro de Saídas - Doc. 05 da impugnação; livros Registro de Entradas – Doc. 06 da impugnação, assim como os documentos contábeis que comprovam o desfazimento do negócio – Doc. 07 da impugnação; e o livro Razão Contábil – Doc. 02 da manifestação sobre as Informações Fiscais.

Vejo, também, que as autuantes afirmam que o autuado anexou alguns Conhecimentos de Transportes de Cargas - CTRC's e que ao cotejarem com as notas fiscais acostadas aos autos, verificaram a existência de inconsistências, conforme identificam.

A análise das razões apresentadas pelo impugnante em confronto como os argumentos das autuantes, bem como dos elementos acostados aos autos referentes a esta infração, permitem concluir que, efetivamente, as divergências identificadas pelas autuantes são procedentes.

Isto porque, no caso de retorno por desfazimento do negócio, o art. 654 do RICMS/BA, estabelece os procedimentos que devem ser adotados para comprovação da operação, conforme se verifica na reprodução do referido dispositivo regulamentar abaixo:

*“Art. 654. O estabelecimento que receber, em retorno, mercadoria que por qualquer motivo não tiver sido entregue ao destinatário deverá:*

*I - emitir Nota Fiscal, por ocasião da entrada, com menção dos dados identificativos do documento fiscal originário: número, série, data da emissão e valor da operação;*

*II - lançar a Nota Fiscal emitida na forma do inciso anterior no Registro de Entradas, consignando os respectivos valores nas colunas "ICMS - Valores Fiscais" e "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", quando for o caso;*

*III - manter arquivada a 1ª via da Nota Fiscal emitida por ocasião da saída, que deverá conter a indicação prevista no § 1º;*

*IV - anotar a ocorrência na via presa ao bloco ou em documento equivalente;*

*V - exhibir ao fisco, quando exigidos, todos os elementos, inclusive contábeis, comprobatórios de que a importância eventualmente debitada ao destinatário não tenha sido recebida.*

*§ 1º O transporte da mercadoria em retorno será acompanhado pela própria Nota Fiscal originária, em cuja 1ª via deverá ser feita observação, antes de se iniciar o retorno, pela pessoa indicada como destinatária ou pelo transportador, quanto ao motivo de não ter sido entregue a mercadoria: recusa de recebimento, falta de localização do endereço, mercadoria fora das especificações, estabelecimento fechado ou inacessível, ou outro qualquer, devendo a mencionada observação ser feita, sempre que possível, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", ou, não havendo espaço suficiente, no quadro "Dados do Produto".*

*§ 2º O transportador da carga observará, ainda, o disposto no inciso II do art. 636, relativamente ao Conhecimento de Transporte."*

Verifico do exame dos elementos acostados aos autos que o impugnante não consegue elidir a autuação, haja vista que as inconsistências e divergências identificadas pelas autuantes, efetivamente, existem nos documentos acostados pelo autuado, a exemplo, das fls. 1.622 a 1.624, onde se verifica a divergência entre as quantidades transportadas na remessa e no retorno; fls. 1.670 a 1.672, onde se verifica que a saída foi destinada para a Walmart Salvador-BA de 100 caixas e retorno foi da Viti Vinicola Cereser Pernambuco de 720 caixas; às fls. 1.682 e 1.683, inexistente CTC; às fls. 1.717 a 1.719 e 1.742 a 1.744, CTC com vários números de notas fiscais preenchidas manualmente, embora com a mesma quantidade de caixas da nota fiscal de saída; fls. 1.754 a 1.756, CTC's com vários números de notas fiscais preenchidos manualmente, sem indicação da quantidade de caixas, sem o valor do frete, constando informação referente a 09 volumes ou caixa, quantidade esta que não guarda correspondência com a quantidade mencionada nas notas fiscais; fls. 1.765 a 1.768, CTC com número da nota fiscal preenchido manualmente, sem preenchimento da quantidade e com observação manuscrita de "falta de 55 cx", nota fiscal de saída emitida em 20/08/2009, com retorno somente em 30/11/2009, conforme Conhecimento de Transporte; fls. 1.778 a 1.780, CTC com quantidade inferior a mencionada nas notas fiscais, com observação manuscrita de "01 cx avariada", nota fiscal de saída emitida em 05/10/2009, com retorno somente em 30/11/2009, conforme Conhecimento de Transporte; fls. 1.802 a 1.806, CTC totalmente ilegível; fls. 1.820 a 1.822, CTC totalmente ilegível.

É certo que, no presente caso, o autuado não apresentou os elementos indispensáveis para confirmação do efetivo retorno das mercadorias, razão pela qual considero que não restou comprovado o desfazimento do negócio e, conseqüentemente, indevida a dedução dos valores retidos e não recolhidos, conforme procedido. Infração mantida.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129118.0103/10-7**, lavrado contra **DIAGEO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor

total de **R\$332.726,31**, acrescido das multas de 60% sobre R\$45.784,05 e de 150% sobre 286.942,26, previstas no art. 42, II, “e”, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo a homologação do valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de outubro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - JULGADOR