

A. I. N° - 279463.0004/11-4  
AUTUADO - NORSA REFRIGERANTES LTDA.  
AUTUANTE - WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JÚNIOR  
ORIGEM - IFEP SUL

Retificação da Ementa relativa ao Acórdão nº 0088-01/12, de 25 de abril de 2012, exarado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal deste Colegiado, de acordo com o previsto no art. 164, § 3º, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 9 de Julho de 1999, para fim de adequação do texto ao exato teor da decisão.

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0088-01/12-A

**EMENTA: ICMS NULIDADE. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO.** A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com os fatos reais nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, enquanto a exigência do imposto deveria ter sido efetivada com base na falta de retenção e recolhimento do imposto. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar em mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Procedimento fiscal nulo. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2011, exige crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$ 287.445,75, acrescido da multa de 100%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento de infração à legislação do ICMS, em decorrência de ter retido e recolhido a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Consta que o contribuinte errou na utilização da pauta prevista na IN 04/2009 redação original com vigência de 01/02/2009 à 31/12/2010. Consta, também, que autuação está de acordo com a planilha cálculo ST gravada em DVD e anexada ao PAF, sendo impressas e anexadas aos autos, apenas a primeira e última folha, por economia processual e ambiental. Há ainda o registro que os valores da pauta discriminados na planilha que subsidia a exigência fiscal, estão na tabela pauta 2 do arquivo magnético (DVD) anexado ao presente PAF, sendo que, com relação a pauta foi considerado o desconto de 1% para as embalagens de vidro retornáveis, prevista na legislação vigente.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 14 a 26), inicialmente, indicando como endereço para recebimento de intimações e notificações, na forma do art. 39 do CPC, o escritório na Rua do Brum, nº 196, Bairro do Recife, capital do Estado de Pernambuco, CEP 50030-260.

Apresenta uma síntese da autuação, para depois afirmar que, em que pese o esforço do autuante, entende indevida a exigência fiscal porque houve o enquadramento equivocado da infração, posto que, foram arroladas notas fiscais que não se referem ao regime de substituição tributária, mas sim à venda para consumidor final.

Consigna que por essa razão, desde já requer que o Auto de Infração, seja julgado improcedente.

Frisa que o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, determina em seu art. 73, § 1º, inciso IV, que a adoção de pauta fiscal para as operações com cervejas, chopes, refrigerantes, bebidas energéticas e águas minerais e gasosas, será adotada, unicamente, para fins de antecipação ou substituição tributária, conforme transcrição que apresenta.

Salienta que não efetuou a operação da antecipação ou substituição tributária, tendo em vista que as mercadorias, em tela, foram destinadas a consumidores finais, por conseguinte, não sujeitos à adoção de pauta fiscal.

Assinala que, não obstante, ao fiscalizar as operações que efetuou no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, o autuante entendeu que, no ano de 2009, as notais fiscais emitidas para as pessoas físicas (consumidores finais) não caberia o ICMS-ST, todavia, equivocadamente, considerou as notas fiscais do ano de 2010, o que é descabido.

Destaca que o autuante cita o artigo 353, inciso II do RICMS/BA, cuja redação reproduz, para afirmar que o referido dispositivo regulamentar trata da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária nas operações internas “*para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado*”.

Aduz que para que haja a substituição tributária aludida o adquirente deve também ser contribuinte do imposto, eis que estará adquirindo para posterior comercialização, não sendo a hipótese do Auto de Infração em que se comprova a venda para consumidor final e por isso não há ICMS –ST.

Observa que as notas fiscais listadas pelo autuante se referem à vendas internas a consumidor final, pessoa natural não cadastrada como contribuinte no Estado da Bahia e que não satisfaz ao conceito de contribuinte previsto na legislação, no caso, art. 4º da Lei Complementar nº 87/96, eis que nem adquiriu em volume que caracteriza intuito comercial e tampouco com habitualidade.

Sustenta que não tem poder de polícia para fiscalizar se os consumidores finais que adquirem os seus produtos enquanto consumidores finais estão tentando burlar a fiscalização, não sendo possível saber se revendem tais mercadorias.

Assevera que o Fisco não pode delegar ao fornecedor o dever de fiscalizar os compradores de mercadorias, sem cadastro no Estado da Bahia, que supostamente estariam adquirindo mercadorias na condição de não contribuinte quando, na verdade, o forem.

Alega que se o Fisco não consegue identificar os clandestinos para obrigar-lhes à inscrição no cadastro, muito menos podem os contribuintes adivinharem quem está do outro lado do computador comprando a mercadoria.

Frisa que nesse particular, para comprovar a ilegalidade do ato, importa invocar também os arts. 7º e 142 do CTN e o art. 6º da LC 87/96, cuja redação reproduz.

Menciona que em relação aos arts. 7º e 142 do CTN, importa destacar que não se pode delegar a pessoa jurídica de direito privado, como é o seu caso, o dever de fiscalizar. Acrescenta que não é possível lhe transferir o dever de fiscalizar a regularidade fiscal de seus adquirentes, se são materialmente contribuintes ou não. Reitera que o dever de fiscalizar e lançar, a teor dos dispositivos invocados, é atividade privativa da autoridade fiscal, não podendo, ser delegada a pessoa jurídica de direito privado.

Observa que no caso da substituição tributária a lei estadual poderá atribuir a condição de contribuinte do imposto por substituição tributária, sendo que, a Lei estadual da Bahia, nº 7.014 de 04/11/1996, disciplina no seu art. 8º, a substituição tributária por antecipação em relação as operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Assevera que os adquirentes são consumidores finais dos produtos vendidos e, portanto, não cabe a substituição tributária.

Ressalta que o inciso I do art. 8º da Lei nº 7.014/96, só se aplica ao contribuinte não cadastrado na SEFAZ/BA, reproduzindo o seu teor.

Diz que diante do exposto, não merece prosperar o enquadramento da infração, em relação às notas fiscais emitidas para as pessoas físicas, pois não houve a devida configuração da substituição tributária, devendo, assim, ser julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração.

Destaca que o cerne da questão gira em torno do enquadramento da infração, em relação às notas fiscais emitidas para pessoas físicas, ou seja, consumidoras finais, que não enseja a antecipação ou substituição tributária, objeto exclusivamente da adoção de pauta fiscal.

Salienta que muito embora proteste pela juntada de provas, a fim de juntar as notas fiscais, por amostragem, dando prova inequívoca de que não se faz jus à denúncia fiscal, entende que seja plausível a realização de diligência/perícia contábil no presente Auto de Infração.

Aduz que dessa forma, caso este CONSEF entenda necessária a realização de diligência/perícia contábil para ratificar a desconsideração das notas fiscais em tela, seja então esta determinada, tudo em prol da verdade material, conforme o art. 2º do RPAF/BA.

Apresenta as seguintes questões:

*“a) As notas fiscais, por amostragem, foram emitidas para pessoas físicas/consumidoras finais?*

*“b) É devida a adoção de pauta fiscal para a venda a consumidor final?”*

Consigna que determinada diligência/perícia contábil, se reserva no direito de apresentar outras questões.

Prosseguindo, reporta-se sobre o caráter confiscatório da multa de 60% sobre o valor do imposto, salientando que esquece o Fisco que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência da penalidade aplicada, além da exigência fiscal.

Diz que seja qual for a motivação da Administração Tributária, em vez de corrigir só causa danos ao contribuinte, posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio da Impugnante para o Estado, no que afronta o princípio constitucional que veda o confisco, conforme o art. 150, IV, da CF/88. Destaca que este é o entendimento consolidado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, conforme reprodução da ementa referente a ADI 551/RJ.

Alega que nesses termos, a multa de 60% aplicada só pode ser considerada confiscatória. Caso venha a prevalecer a pretensão manifestamente arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Impugnante, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal.

Frisa que é evidente que a vedação do art. 150, IV da Carta Magna, diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no art. 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem atenção à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica, o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte.

Menciona que desse modo, a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

Invoca e transcreve lição do Prof. José Carlos Graça Wagner, bem como da jurisprudência, sobre a matéria.

Afirma que todo modo, diante dos fatos, jurisprudência e doutrina citados, é indubiosa a afirmação de que a multa de 60% é confiscatória, eis que ultrapassa o limite da razoabilidade, sendo, portanto, além de atentatória aos princípios constitucionais de vedação ao confisco e da capacidade contributiva, agressiva ao patrimônio da Impugnante, não pode ser aplicada, sendo o que ora requer.

Assinala que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida, conforme previsto no art. 112, do CTN, que é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte, sendo este também o entendimento dos Tribunais Superiores, conforme textos que transcreve.

Realça que pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da ilegalidade da autuação, diante da insubsistência da exigência, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

Assevera que o direito está prenhe de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando improcedente o Auto de Infração em epígrafe, inclusive a multa de 60% aplicada, sendo o que requer.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, que caso não seja esse o entendimento desta Junta de Julgamento Fiscal, o que cogita pelo princípio da eventualidade, seja excluída, ou no mínimo reduzida, a confiscatória multa aplicada no percentual de 60%, assim como, em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN). Protesta e requer por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria, inspeção, e tudo o mais que concorra para a prática da mais lídima justiça.

O autuante prestou informação fiscal(fls. 129 a 130), na qual contesta os argumentos defensivos, consignando que o contribuinte se defende argumentando principalmente que as vendas foram realizadas para consumidor final, contudo, da análise da planilha que serve de base para autuação pode-se concluir que a quase totalidade das vendas elencadas tem como destinatário pessoas jurídicas inscritas no Estado com a atividade de comercialização de mercadorias.

Salienta que as maiores vendas foram para a EBAL (Cesta do Povo), Bom Preço Supermercados, Atacadão Supermercados e outros que por engano, ou outro motivo, o contribuinte classificou como isento de inscrição.

Frisa que com relação à pequena parte das notas relacionadas que se destinam a pessoas físicas (nº do CPF no campo próprio) tem a considerar que o tipo de vendas que o contribuinte realiza, ou seja, venda para grandes comerciantes, mas, também, para pequenos boteiros, que via de regra, não são inscritos na Secretaria da Fazenda.

Destaca que antes da lavratura do Auto de Infração, remeteu ao contribuinte a planilha com todo o levantamento para conferência e, em decorrência de sua resposta excluiu todas as parcelas que o autuado alegou tratar-se de vendas para funcionários.

Aduz que considerando que o contribuinte não contestou as demais parcelas, que na planilha de levantamento pode ser verificado que as vendas para um mesmo CPF se repetem em vários meses e que a esmagadora maioria das vendas foi realizada para contribuintes inscritos no CNPJ, estas foram tidas como vendas para contribuintes, conforme exemplifica abaixo:

“EXEMPLOS DE VENDAS CONTÍNUAS PARA N INSCRITOS

CPF	QUANTIDADE
00001018507	13
00084194502	08
00101722540	10
00126714878	14
00156463512	08

EXEMPLOS DE VENDAS PARA INSCRITOS E COM DENOMINAÇÃO ISENTO NO ARQUIVO MAGNETICO

14.842.447/0147-68 EBAL EMPRESA BAHIANA DE ALIM LTDA  
14.842.447/0176-00 EBAL EMPRESA BAHIANA DE ALIM LTDA

05.846.287/0001-99 SUPERMERCADO CAMBUÍ LTDA  
08.779.538/0002-39 DISBEB DIST BEBIDAS LTDA  
07.545.670/0001-32 CB BAHIA DIST BEBIDAS”

Finaliza mantendo integralmente o Auto de Infração.

**VOTO**

O Auto de Infração em exame indica como ilicitude incorrida pelo contribuinte: *Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.*

Consta que o contribuinte errou na utilização da pauta prevista na IN 04/2009 redação original com vigência de 01/02/2009 à 31/12/2010. Consta, também, que autuação está de acordo com a planilha cálculo ST gravada em DVD e anexada ao PAF, sendo impressas e anexadas aos autos, apenas a primeira e última folha, por economia processual e ambiental. Há ainda o registro que os valores da pauta discriminados na planilha que subsidia a exigência fiscal, estão na tabela pauta 2 do arquivo magnético (DVD) anexado ao presente PAF, sendo que, com relação a pauta foi considerado o desconto de 1% para as embalagens de vidro retornáveis, prevista na legislação vigente.

Na defesa apresentada o autuado sustenta que não efetuou a operação da antecipação ou substituição tributária, tendo em vista que as mercadorias, em tela, foram destinadas a consumidores finais, por conseguinte, não sujeitos à adoção de pauta fiscal.

Já o autuante ao prestar a informação fiscal contesta o argumento defensivo, afirmando que na planilha de levantamento pode ser verificado que as vendas para um mesmo CPF se repetem em vários meses e que a esmagadora maioria das vendas foi realizada para contribuintes inscritos no CNPJ, sendo estas tidas como vendas para contribuintes.

Analizando as planilhas aduzidas pelo autuante gravada em DVD, bem como a primeira e última folha acostadas aos autos, constato que nas referidas planilhas não há indicação dos nomes dos destinatários, bem como dos números dos CNPJ ou do CPF, conforme aduzido pelo autuante.

Verifico, também, que a irregularidade praticada pelo autuado se refere à constatação de que *deixou de efetuar a retenção do e o consequente recolhimento do imposto nas vendas realizadas para contribuintes inscritos e não inscritos*, enquanto a imputação diz respeito a *retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado*, o que não condiz com a ocorrência dos fatos.

É certo que, no presente caso, a descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável, razão pela qual, não é possível dar prosseguimento à lide, pois haveria mudança do fulcro da autuação. No caso, o contribuinte teve o seu direito de defesa cerceado, ao se enquadrar indevidamente a situação fática, o que dificultou o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Assim, atendendo aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, restando caracterizado um vício insanável neste processo, concluo que nos autos não constam elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, bem como por ter ocorrido preterição do direito de defesa do autuado, sendo, portanto, nula a acusação fiscal, com base no disposto no art. 18, incisos II e IV, do RPAF/99.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração e represento à autoridade competente, para que determine a renovação do procedimento fiscal junto ao estabelecimento autuado para exigir o imposto devido, a salvo de falhas, nos termos do artigo 21 do RPAF/99.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **279463.0004/11-4**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES LTDA**.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR