

PROCESSO	- A. I. Nº 129118.0002/11-4
RECORRENTE	- COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0132-02/12
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 30.07.13

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0281-13/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO RETIDO PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. **b)** DEDUÇÃO INDEVIDA A TÍTULO DE DEVOLUÇÃO. A exigência relacionada à infração 1 se refere ao imposto sobre operações de devoluções, deduzido nas GIA – ST sem comprovação através da respectiva documentação das citadas devoluções, qual seja o visto e as formalidades exigidas na legislação. Infração não elidida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Não acolhido o pedido para a redução da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JJF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$366.691,07, em razão de três infrações.

É objeto do presente Recurso apenas a primeira infração, na qual o autuado foi acusado de ter deixado de proceder ao recolhimento do ICMS retido, no valor de R\$312.782,19, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, referente ao período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, conforme demonstrativos às fls. 08 a 21. Em complemento consta: *O recolhimento a a título de devolução de ICMS retido em operações anteriores, conforme indicação nas GIAS ST e menor do ICMS retido decorreu de dedução indevida do imposto a recolher no mês, de parcelas demonstrado no ANEXO I, contudo sem apresentar notas fiscais emitidas, e visadas pelo fisco estadual, para fins de resarcimento do imposto, conforme preceituam os dispositivos regulamentares (Protocolo 10/92, cláusula sétima: Convênio 81/93, cláusulas quarta e oitava, RICMS/BA aprovado pelo Decreto de nº 6.284/97, arts. 368, 374) e nem quando intimada, na presente fiscalização, a empresa, através do seu representante legal, apresentou provas efetivas (fiscais/contábeis) da devolução física das mercadorias, quer sejam pelo desfazimento do negócio, por erro de pedido que necessitasse a substituição da mercadoria, ou mesmo, na ocorrência de devolução simbólica, a concomitante emissão de Nota Fiscal emitida para terceiros.*

Na Decisão recorrida, as preliminares de nulidade foram afastadas, pois considerou o ilustre relator que não havia vício formal que compromettesse a eficácia do lançamento tributário. No mérito, em síntese, assim a lide foi decidida:

[...]

Com relação ao argumento defensivo de que a utilização do crédito decorrente da devolução de mercadorias é legítimo como forma de anular a operação de saída (débito), observo que a questão deve ser dirimida levando as disposições contidas na legislação tributária que rege a matéria.

Rege a legislação tributária, que na hipótese de devolução de mercadorias, sendo a devolução efetuada por distribuidores inscritos localizados no Estado da Bahia, estes elaborarão demonstrativo onde se comprovarão essas operações e os documentos que as acobertaram, devendo ser observado o disposto no art. 368 do RICMS/BA, enquanto que as devoluções promovidas diretamente por revendedores não inscritos devem ser acobertadas por Nota Fiscal Avulsa, que deve ser solicitada junto à Repartição Fazendária competente, devendo ser observado o disposto no inciso "do § 1º do art. 368 do RICMS/BA.

A mercadoria devolvida só gerará crédito para efeito de dedução do imposto pago por substituição tributária se for emitida nota fiscal para a operação com a indicação da nota fiscal original, ou seja, a que acobertou a saída da mercadoria ora devolvida, devendo necessariamente ser visada no posto fiscal do percurso, principalmente pelo Posto Fiscal de fronteira.

Assim, o contribuinte, ao receber mercadorias em devolução, deverá, na escrituração do Registro de Entradas, observar o seguinte (art. 362 do RICMS-BA):

- a) o documento fiscal relativo à devolução ou retorno será lançado com utilização das colunas "Operações ou Prestações com Crédito do Imposto", na forma regulamentar;
- b) na coluna "Observações", na mesma linha do lançamento referido no item anterior, serão lançados os valores da base de cálculo e do imposto retido relativos à devolução, utilizando-se colunas distintas para essas indicações, sob o título comum "Substituição Tributária";
- c) se o contribuinte utilizar sistema eletrônico de processamento de dados, os valores relativos ao imposto retido e à respectiva base de cálculo serão lançados na linha abaixo do lançamento da operação própria, sob o título comum "Substituição Tributária".

Além disso, a Nota Fiscal emitida para acompanhar as mercadorias a serem devolvidas para a remetente deverá conter destaque do imposto correspondente à saída em função da mesma base de cálculo e da mesma alíquota constantes na Nota Fiscal de origem e terá como natureza da operação "Devolução", devendo ser feita anotação, no quadro "Dados Adicionais", no campo "Informações Complementares", acerca do número, da série e da data da Nota Fiscal de origem, conforme determina o art. 368 do referido diploma regulamentar; bem como mencionar o motivo da devolução.

Portanto, considerando que o autuado não comprovou ter cumprido o acima alinhado, cujos documentos apresentados não comprovam a ocorrência dos valores lançados como devolução, sem oferecimento à tributação, fica mantida a infração.

[...]

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 1094 a 1111), no qual afirma que a Decisão de primeira instância merece ser reformada.

Após demonstrar a tempestividade do Recurso e fazer uma síntese do processo, preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da Infração 1 por cerceamento de defesa em razão da ausência de descrição precisa dos fatos. Diz que nenhum dos dispositivos enquadrados (cláusulas primeira e quinta do Protocolo ICMS 11/91) especifica, com precisão, a infração que lhe foi imputada. Explica que os dispositivos dados como infringidos tratam dos procedimentos a serem adotados no recolhimento do ICMS-ST retido, porém, ao descrever a infração, os autuantes o acusaram da falta de recolhimento do ICMS retido relativo a operações que, conforme diz que comprovará, foram decorrentes de devolução de produtos comercializados.

Assevera que, por se tratar de devolução de mercadoria, o direito ao crédito existe conforme os artigos 322, I, 368, 651 e 653, todos do RICMS-BA/97. Acrescenta que não é possível se exigir o recolhimento de ICMS referente a operações que sequer chegaram a existir.

Afirma que não houve adequação do ato infracional às disposições normativas, o que diz representar uma afronta ao disposto no artigo 142, do CTN, por ausência de individualização da matéria tributável, prejudicando o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Observa que o art. 18, inc. II, do RICMS/BA [do RPAF/99], dispõe que são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa e, por seu turno, o inc. IV, "a", do mesmo dispositivo regulamentar, prevê que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

Sustenta que é necessária a decretação da nulidade do lançamento por força do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99, porque houve uma efetiva violação à lei, em virtude do vício material, uma vez que a ausência do dispositivo infringido atinge à própria identificação da matéria tributável.

Ao adentrar no mérito, inicialmente, afirma que os pagamentos dos valores cobrados nas Infrações 2 e 3 deveriam ter sido homologados pela primeira instância e, em consequência, extintos os débitos com base no art. 156, I, do CTN.

Quanto à Infração 1, diz que a primeira instância se afastou da verdade material e fez prevalecer o formalismo excessivo ao desconsiderar a comprovação das devoluções acostadas à defesa, consistente nos registros de entrada dos documentos fiscais listados pela fiscalização. Menciona que, por não ter apresentado os registros de entrada no período da ação fiscal, mas apenas quando da interposição da defesa, este órgão julgador administrativo continua a lhe apenar com um fato gerador inexistente. Frisa que a exigência do imposto sem a ocorrência do fato gerador caracteriza confisco e enriquecimento sem causa do Estado.

Explica que a autuação decorreu de pretenso crédito indevido de ICMS referente à devolução de mercadoria, o que teria acarretado recolhimento a menos do ICMS retido. Diz que, conforme as autuantes, a infração foi constatada porque o estabelecimento fiscalizado não apresentou o registro das devoluções, tendo a exigência fiscal se lastreado em dados constantes em Guia de Informação e Apuração do ICMS-ST. Ressalta que o Fisco não nega o direito ao crédito, mas condiciona a sua utilização à apresentação do lançamento das devoluções.

Afirma que não foram verificados os seus registros de entradas, ficando a auditoria restrita à análise das GIAs, as quais refletem o que está disposto nos registros fiscais e contábeis. Diz que, havendo dúvidas, a fiscalização deveria ter examinado os correspondentes registros.

Salienta que embora seja dever do Fisco comprovar a infração, traz aos autos a comprovação que os documentos fiscais que acompanharam os produtos em devolução foram lançados no Registro de Entrada (doc. 4 - fl. 252), nos termos dos artigos 322, I, 368, 651 e 653, todos do RICMS-BA/97.

Após afirmar que a devolução de mercadoria nada mais é do que a anulação da operação anterior já tributada, diz que havendo o desfazimento da operação de circulação já tributada surge o direito de crédito para anular o débito da saída, indevido por inocorrência do fato gerador.

Ressalta que a sua documentação está regular e que as devoluções estão comprovadas e registradas, donde conclui que são regulares os seus créditos e operações. Diz que não há como se considerar indevidos os créditos fiscais com base em mera presunção do Fisco, realizada à vista de uma análise apenas das GIAs. Transcreveu ementas de julgamentos do CONSEF.

No que tange à multa de 150%, diz que duas razões afastam a possibilidade de sua aplicação em tal patamar: a primeira, a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude que a justifique; a segunda, a exorbitância da penalidade aplicada, em violação aos princípios da proporcionalidade e do não confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Para embasar seus argumentos, citou jurisprudência e doutrina. Requer que, caso seja mantida a autuação, a multa seja reduzida a patamar razoável entre 20% e 30%.

Ao finalizar, requer que: seja decretada a nulidade do lançamento fiscal por ausência de descrição legal precisa, por preterição do direito de defesa e por inversão do ônus da prova; seja extinto o crédito tributário referente às Infrações 2 e 3, diante do seu pagamento; seja julgada improcedente a autuação, uma vez que as operações foram canceladas; seja, subsidiariamente, reduzida a multa indicada na autuação. Também solicita que todas as intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, bem como pela realização de diligência e perícia.

Ao exarar o Parecer de fls. 1119 a 1121, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que o recorrente não trouxe novas provas ou argumentos jurídicos capazes de modificar o julgamento de primeira instância, com o qual diz coadunar.

Sustenta que não houve qualquer cerceamento de defesa, tendo o recorrente compreendido perfeitamente a irregularidade que lhe foi imputada. Diz que não ocorreu qualquer das hipóteses de nulidades contempladas no artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, menciona que carece de comprovação as devoluções dos valores declarados nas GIA-ST, vez que o recorrente não atendeu ao disposto na legislação tributária estadual, especialmente os artigos 362 e 368, §1º, ambos do RICMS-BA/97.

Assevera que as multas aplicadas estão adequadas e previstas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não havendo reparo a fazer. Acrescenta que o disposto no artigo 159 do RPAF/99 prevê a possibilidade de o contribuinte requerer à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo da equidade, mediante pedido específico e desde que atendidos os requisitos ali previstos.

Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Preliminarmente, o recorrente suscitou a nulidade do lançamento, por cerceamento de defesa, em decorrência de ausência de descrição precisa e de correto enquadramento legal da infração.

Divergindo do entendimento defendido pelo recorrente, considero clara a precisa a descrição da infração que lhe foi imputada: *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.* Corroborando essa descrição, o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que detalham a apuração do imposto lançado, citando a irregularidade detectada, as notas fiscais, as datas, os valores e todos os demais dados necessários à compreensão da infração e ao exercício do direito de defesa. Além disso, as autuantes cuidaram de explicar que “*o recolhimento a menos do ICMS retido decorreu de dedução indevida do imposto a recolher no mês, de parcelas a título de devolução de ICMS retido em operações anteriores, conforme indicação nas GIA-ST e demonstrado no ANEXO I, contudo sem apresentar notas fiscais emitidas, e visadas pelo fisco estadual, para fins de ressarcimento do imposto, conforme preceituam os dispositivos regulamentares (Protocolo 10/92, cláusula sétima; Convênio 81/93, cláusulas quarta e oitava; RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, arts. 368, 374) e nem quando intimada, na presente fiscalização, a empresa, através do seu representante legal, apresentou provas efetivas (fiscais/contábeis) da devolução física das mercadorias, quer sejam pelo desfazimento do negócio, por erro de pedido que necessitasse a substituição da mercadoria, ou mesmo, na ocorrência de devolução simbólica, a concomitante emissão de Nota Fiscal emitida para terceiros*”.

O enquadramento legal citado pelas autuantes trata de retenção do ICMS devido por substituição tributária, da hipótese de ressarcimento decorrente da devolução de mercadorias com o ICMS retido e das obrigações acessórias a serem observadas para fins de ressarcimento. Dessa forma, o enquadramento legal está correto. Ademais, há que se observar que um eventual equívoco na indicação de dispositivo legal não implica nulidade, pois a descrição dos fatos é clara e precisa.

Em face ao acima exposto, afasto a preliminar de nulidade referente à ausência de descrição precisa e de correto enquadramento legal.

Indefiro a solicitação de diligência ou de perícia, pois os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde da questão, assim como a matéria em análise não exige conhecimentos específicos de técnicos.

O recorrente solicita que sejam homologados os valores exigidos nas Infrações 2 e 3, extinguindo-se, assim, esses itens do lançamento com base no art. 156, I, do CTN.

Os valores recolhidos relativamente às Infrações 2 e 3 devem ser homologados pela repartição fazendária competente quando da quitação do Auto de Infração, de forma que não haverá exigência de valores já pagos.

Adentrando ao mérito da Infração 1, inicialmente, observo que os argumentos e provas trazidos no Recurso Voluntário são os mesmos que foram aduzidos na impugnação inicial, os quais já foram analisados e rechaçados com a devida fundamentação na Decisão recorrida.

Nesse item do lançamento, o recorrente foi acusado de ter deixado de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia. Consta no corpo do Auto de Infração que o recorrente deduziu, do valor do ICMS retido, parcela referente a devoluções efetuadas pelos adquirentes das mercadorias, sem apresentar as notas fiscais emitidas, e visadas pelo fisco estadual, para fins de ressarcimento do imposto.

O fulcro da autuação não se trata de mero crédito fiscal, como tenta fazer crer os argumentos recursais, mas sim de ressarcimento de ICMS retido e informado pelo recorrente em Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST). Foram dados como infringidas as determinações contidas no Protocolo ICMS 10/92 (cláusula sétima) no Convênio ICMS 81/93 (cláusulas quarta e oitava) e no RICMS-BA/97 (artigos 368 e 374).

Ao tratar da hipótese de ressarcimento de ICMS anteriormente retido, o disposto nos artigos 368, III, “b”, e 374, II, “b”, do RICMS-BA/97, prevê que o remetente da mercadoria devolvida emitirá uma nota fiscal para o fim específico de ressarcimento, em nome do respectivo fornecedor que tenha retido originariamente o imposto, contendo as seguintes informações, nos campos próprios, vedada qualquer indicação no campo destinado ao destaque do imposto: nome, endereço, CNPJ e inscrição estadual do fornecedor; como natureza da operação “Ressarcimento do ICMS”; identificação da nota fiscal de sua emissão referente à devolução efetuada que motivou o ressarcimento; o número, série e data da nota fiscal de aquisição; o valor do ressarcimento; a declaração *“nota fiscal emitida para efeito de ressarcimento, de acordo com as cláusulas terceiras e quarta do Convênio ICMS 81/93”*.

Visando elidir a infração, o recorrente apresentou junto com a defesa fotocópia de seu livro Registro de Entradas e de notas fiscais de devolução.

As notas fiscais trazidas na defesa são referentes a devoluções efetuadas pelos adquirentes das mercadorias, porém não se confundem com as notas fiscais que deveriam ter sido emitidas para o fim específico de ressarcimento de ICMS retido. Ao se examinar essas referidas notas fiscais, verifica-se que possuem como natureza da operação “DEV. PRODUTO A FORNEC.” e, portanto, não atendem os requisitos previstos nos artigos 368 e 374 do RICMS-BA/97.

O recorrente sustenta que, ao proferir seu voto, os julgadores de primeira instância se afastaram da verdade material e fizeram prevalecer um formalismo excessivo.

Não há como se acolher esse argumento recursal, pois a Decisão recorrida está pautada na legislação tributária estadual aplicável ao caso. Divergindo da tese recursal, a emissão da nota fiscal de ressarcimento com os requisitos previstos nos artigos 368 e 374, inclusive com o visto da repartição fazendária, constitui elemento necessário ao ressarcimento do ICMS retido, não podendo ser considerada como mera formalidade ou como simples declaração de um direito.

Uma vez que não foram apresentadas as indispensáveis notas fiscais de ressarcimento, devidamente visadas pela fiscalização, os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida.

Corroborando o posicionamento acima, peço vênia para transcrever trecho do voto vencedor proferido no Acórdão CJF N° 0091-11/13, no qual foi tratada idêntica matéria, relativamente a Auto de Infração lavrado pelas mesmas autuantes contra o mesmo sujeito passivo, que decidiu pela procedência da exigência fiscal:

Portanto, não estamos a tratar de meras formalidades destituídas de eficácia jurídica, mas de dispositivos regulamentares de natureza cogente, instituídos com o objetivo de conferir legitimidade às indigitadas operações de desfazimento de negócios e de outorgar ao fisco elementos hábeis de controle das mesmas, sem os quais não é possível atestar a certeza e a liquidez das deduções futuras do imposto por substituição tributária.

Restou demonstrado que o contribuinte juntou relação e notas fiscais emitidas por seus clientes, constando como natureza da operação a expressão “dev. Produto a fornec”. Do campo destinado aos dados adicionais constam os números das notas de origem, a informação de que o tributo foi pago por substituição tributária e a informação de que se trata de devoluções ao fornecedor, com os dados do transportador.

Entretanto, as demais exigências não foram observadas, inclusive aquelas referentes à precitada nota fiscal de ressarcimento, com o visto do órgão fazendário.

Os documentos apresentados pelo recorrente não constituem elementos hábeis para proporcionar o crédito do ICMS na forma pretendida.

Concluo que, não estando comprovado o cumprimento dos requisitos estabelecidos na legislação para o ressarcimento (arts. 368, III, “b” e 374, II, “b” do RICMS/97), é devido o imposto apurado, não merecendo reforma, portanto, a Decisão recorrida, relativamente ao mérito da infração 2.

A multa indicada na autuação, equivalente a 150% do valor do imposto lançado, é a prevista no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade descrita no Auto de Infração, não havendo, assim, o alegado caráter de confisco. Ademais, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB).

O pedido de redução de multa não pode ser apreciado por esta Câmara de Julgamento Fiscal, pois a competência para reduzir ou dispensar multa por descumprimento de obrigação principal é da competência exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF/99, mediante pedido específico e atendidos os requisitos regulamentares.

No que tange ao pedido para que as intimações acerca do presente feito sejam realizadas em nome do bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Pelo acima exposto, os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a Decisão recorrida, a qual não carece de qualquer reparo.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO DISCORDANTE

Em que pese o brilhantismo do voto do Relator, peço vênia para discordar do seu entendimento.

A infração imputada ao Recorrente foi o recolhimento a menor do ICMS retido por ele mesmo na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas em que realizou para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Foi aplicada a multa de 150%, que é a referente à apropriação indébita.

Consta no próprio auto de infração a complementação da descrição da infração nos seguintes termos:

“O recolhimento a menor do ICMS retido decorreu de dedução indevida do imposto a recolher no mês, de parcelas a título de devolução de ICMS retido em operações anteriores, conforme indicação nas GIAS ST e demonstrado no ANEXO I, contudo sem apresentar notas fiscais emitidas, e visadas pelo fisco estadual, para fins de ressarcimento do imposto, conforme preceituam os dispositivos regulamentares (Protocolo 10/92, cláusula sétima: Convênio 81/93, cláusulas quarta e oitava, RICMS/BA aprovado pelo Decreto de nº 6.284/97, arts. 368, 374) e nem quando intimada, na presente fiscalização, a empresa, através do seu representante legal, apresentou provas efetivas (fiscais/contábeis) da devolução física das mercadorias, quer sejam pelo desfazimento do negócio, por erro de pedido que necessitasse a substituição da mercadoria, ou mesmo, na ocorrência de devolução simbólica, a concomitante emissão

de Nota Fiscal emitida para terceiros.”

Diante de tais informações, percebe-se que a infração (deixar de recolher parte do ICMS ST retido) decorreu da apuração do imposto devido por substituição feita pelo contribuinte, uma vez que, no entender dos autuantes, o Recorrente realizou deduções indevidas referentes à devolução de mercadorias vendidas, as quais não foram comprovadas.

Analizando-se o caso, nota-se que o Recorrente realiza vendas de mercadorias para revendedores localizados no Estado da Bahia e, na qualidade de substituto tributário por antecipação, retém o ICMS que irá incidir sobre as vendas subsequentes a serem efetivadas pelos contribuintes (revendedores) localizados na Bahia.

Em algumas dessas vendas realizadas pelo Recorrente, as mercadorias foram devolvidas pelos revendedores, fato que é incontrovertido nos autos e está comprovado pelas notas fiscais apresentadas pelo Recorrente. Observe-se que o próprio Relator, ao proferir o seu voto, destaca isso:

“As notas fiscais trazidas na defesa são referentes a devoluções efetuadas pelos adquirentes das mercadorias, porém não se confundem com as notas fiscais que deveriam ter sido emitidas para o fim específico de resarcimento de ICMS retido. Ao se examinar essas referidas notas fiscais, verifica-se que possuem como natureza da operação “DEV. PRODUTO A FORNEC.” e, portanto, não atendem os requisitos previstos nos artigos 368 e 374 do RICMS-BA/97.”

Destarte, resta claro que o fato gerador presumido não ocorreu. A cobrança do ICMS por antecipação é justificada pela grande probabilidade de ocorrência de uma próxima venda, assim, como é muito provável que o revendedor realize a venda da mercadoria que adquiriu, permite-se que essa próxima venda seja tributada antes de ser realizada, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador do imposto. Tal cobrança antecipada está prevista na CF/88 em seu art. 150, §7º.

Acontece que o mesmo dispositivo constitucional que permite tal cobrança antecipada prevê também que é assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, **assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.**(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (grifamos)

Assim, como as mercadorias que foram vendidas pelo Recorrente aos revendedores foram devolvidas, resta claro que o fato gerador presumido não se realizou, sendo assegurada constitucionalmente a imediata e preferencial restituição da quantia paga pelo Recorrente.

Para conseguir tal restituição, o Recorrente lançou como crédito na apuração do ICMS ST, devido em razão de outras operações, aquele ICMS ST que ele já havia recolhido em vendas anteriores e cujos fatos geradores presumidos (vendas subsequentes) não se realizaram.

O Ilustre Relator entendeu que, para fazer *jus* a tal restituição, o Recorrente deveria ter cumprido com as obrigações acessórias previstas no RICMS/97 (emissão de nota fiscal de resarcimento) e que, como não fez, seria cabível a cobrança do ICMS ST em operações cujos fatos geradores presumidos não se efetivaram. Veja-se trecho do voto do Ilustre Relator:

Não há como se acolher esse argumento recursal, pois a Decisão recorrida está pautada na legislação tributária estadual aplicável ao caso. Divergindo da tese recursal, a emissão da nota fiscal de resarcimento com os requisitos previstos nos artigos 368 e 374, inclusive com o visto da repartição fazendária, constitui elemento necessário ao resarcimento do ICMS retido, não podendo ser considerada como mera formalidade ou como simples declaração de um direito.

Uma vez que não foram apresentadas as indispensáveis notas fiscais de resarcimento, devidamente visadas pela fiscalização, os argumentos recursais não se mostram capazes de modificar a decisão recorrida.

Discordo do entendimento do Ilustre Relator, pois, o eventual descumprimento de obrigações acessórias relativas à emissão da nota fiscal de ressarcimento não pode ensejar na cobrança de imposto, por antecipação, de um fato gerador presumido que comprovadamente não se realizou.

Realmente a emissão de tal nota fiscal de ressarcimento é obrigação acessória imprescindível à fiscalização, para fins de controle do imposto apurado pelos contribuintes. Todavia, o seu descumprimento não pode ensejar a cobrança de imposto sobre fato gerador inexistente, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado. Tal cobrança representa, ainda, a instituição de tributo como sanção, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional em seu art. 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (grifamos)

O descumprimento desta obrigação acessória enseja a aplicação de penalidade pecuniária (multa), mas, não pode ensejar a cobrança de imposto, como foi feito no caso em tela.

Neste sentido, o voto (vencido) proferido pelo Ilustre Conselheiro Fábio de Andrade Moura, no acórdão CJF 0091-11/13:

Nas questões de fundo, consoante bem posto pela Junta de Julgamento Fiscal, os arts. 368 e 374, do RICMS, assim como o Convênio ICMS 81/93, estabelecem a necessidade de o remetente das mercadorias devolvidas emitirem nota fiscal com finalidade específica de respaldar o ressarcimento do imposto substituição tributária retido anteriormente pelo destinatário das devoluções.

Entretanto, divirjo do entendimento firmado pela decisão objurgada, pois **é inegável que a emissão desse documento fiscal constitui mera obrigação acessória. Não é tal documento que materializa o direito ao ressarcimento, mas, sim, a nota fiscal de devolução das mercadorias**, que o contribuinte igualmente está obrigado a emitir, nos termos do art. 368, I, II, do RICMS/97, *in verbis*:

"Art. 368. Nas hipóteses de devolução ou de desfazimento de negócio relativo a mercadorias recebidas com imposto retido e nos demais casos em que houver necessidade de fazer-se o ressarcimento do imposto retido, já tendo este sido recolhido, adotar-se-ão os seguintes procedimentos:

I - o adquirente emitirá Nota Fiscal para acompanhar as mercadorias a serem devolvidas ao fornecedor, calculando o imposto correspondente à saída em função da mesma base de cálculo e da mesma alíquota constantes na Nota Fiscal de origem, total ou parcialmente, conforme o caso; (...)".

Veja-se que a nota fiscal de devolução, que foi emitida pelo sujeito passivo (o Fisco, através de seus prepostos, confirmam, inclusive, que as devoluções foram efetivamente realizadas), é o documento que materializa o desfazimento da operação e, portanto, confere direito ao crédito relativo ao imposto recolhido a título de substituição tributária. A emissão da nota fiscal de ressarcimento é uma exigência prevista na nossa legislação exclusivamente para fins de controle da fiscalização baiana, não sendo tal documento o fato que gera o direito ao creditamento pela devolução das mercadorias.

Tanto é assim que **o Convênio ICMS 81/93 estabelece, claramente, que a emissão da nota fiscal de ressarcimento pode ser substituída pelos Estados e pelo Distrito Federal, mediante a utilização de método diverso de controle**.

Cláusula terceira Nas operações interestaduais, entre contribuintes, com mercadorias já alcançadas pela substituição tributária, o ressarcimento do imposto retido na operação anterior deverá ser efetuado mediante emissão de nota fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento fornecedor que tenha retido originalmente o imposto.

§ 1º O estabelecimento fornecedor de posse da nota fiscal de que trata o caput desta cláusula, visada na forma do § 5º poderá deduzir o valor do imposto retido, do próximo recolhimento à unidade federada do contribuinte que tiver direito ao ressarcimento.

2º Em substituição a sistemática prevista nesta cláusula, ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer forma diversa de ressarcimento.

§ 3º O valor do ICMS retido por substituição tributária a ser ressarcido, não poderá ser superior ao valor retido quando da aquisição do respectivo produto pelo estabelecimento.

§ 4º Quando for impossível determinar a correspondência do ICMS retido à aquisição do respectivo produto, tomar-se-á o valor do imposto retido quando da última aquisição do produto pelo estabelecimento proporcional à quantidade saída.

§ 5º A nota fiscal emitida para fim de ressarcimento deverá ser visada pelo órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se o contribuinte, acompanhada de relação discriminando as operações interestaduais.

§ 6º A critério do fisco de cada unidade federada, a relação prevista no parágrafo anterior poderá ser apresentada em meio magnético.

§ 7º As cópias das GNR relativas às operações interestaduais que geraram o direito ao ressarcimento serão apresentadas ao órgão fazendário em cuja circunscrição localiza-se contribuinte, no prazo máximo de 10 (dez) dias após o pagamento;

§ 8º Na falta de cumprimento do disposto no parágrafo anterior, os órgãos fazendários não deverão visar nenhuma outra nota fiscal de ressarcimento do contribuinte omissa, até que se cumpra o exigido.

Nesse contexto, não havendo controvérsias acerca da devolução das mercadorias, implica enriquecimento sem causa a negativa quanto à apropriação dos créditos relativo ao imposto que foi recolhido anteriormente, a título de substituição tributária. (grifamos)

Ou seja, há de se ressaltar que o documento que garante o direito à restituição, constitucionalmente prevista, do imposto que incidiu sobre o fato gerador presumido que não se realizou é a nota fiscal de devolução das mercadorias, indicada no art. 368, I, do RICMS, e que a nota fiscal de ressarcimento tem mera finalidade de controle, sendo admitida pelo Convênio ICMS 81/93 a adoção de outra sistemática de controle pelos Estados.

Destarte, resta clara a improcedência da infração, pois não houve recolhimento a menor do ICMS ST, haja vista que o fato gerador presumido não se efetivou.

VOTO pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar improcedente a infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 129118.0002/11-4, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$366.691,07**, acrescido das multas de 60% sobre R\$53.908,88 e 150% sobre R\$312.782,19, previstas no art. 42, incisos V, “a” e II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Álvaro Barreto Vieira, Leonardo Baruch Miranda de Souza, Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO DISCORDANTE

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS