

A. I. Nº - 279694.0204/14-2
AUTUADO - REFRESCOS GUARARAPES LTDA.
AUTUANTE - OTAVIO AUGUSTO LABORDA FERNANDES
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02.03.2015

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0029-05/15

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PROTOCOLO 10/92 (INFRAÇÕES 01 E 02). **b)** FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PROTOCOLO 11/91. NULIDADE. Declarada a nulidade do lançamento por configurar ilegitimidade passiva do autuado. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/06/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$146.686,75, conforme as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS no valor de R\$114.432,45. Protocolo ICMS 10/92. Alíquota de 17%. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 2 – Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS no valor de R\$32.037,91. Protocolo ICMS 10/92. Alíquota de 19%. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 3 - Deixou de proceder à retenção do ICMS e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. ICMS no valor de R\$216,39. Protocolo ICMS 11/91. Alíquota de 17%. Multa de 60%.

O sujeito passivo se defende, às fls. 45 a 69 dos autos. Relata quanto à tempestividade da impugnação apresentada (contagem de 30 dias - iniciou em 18/07/2014 a 16/08/2014, sendo um sábado prorroga-se para o dia 18/08/2014. Fala que também está disponível em meio magnético conforme o cumprimento ao § 3º, do art. 8º, do RPAF, enviou para o endereço eletrônico consefprocessos@sefaz.ba.gov.br a cópia exata da presente Impugnação (doc. 02). Esclarece que nos autos, nos termos do art. 365, IV e VI, do Código de Processo Civil, que as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais e, descreve as infrações das imputações impugnadas.

Observa que o auto de infração, além de nulo por ausência de comprovação da infração e incompatibilidade do dispositivo legal citado como infringindo, a exigência fiscal não procede. Suscita nulidade do lançamento fiscal, pois segundo o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), “*na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*”

Diz que os referidos princípios estão sendo violados:

a) Por imprecisão da tipificação legal mencionada no lançamento fiscal como infringida:

Diz que a nulidade tem suporte no art. 18, II e IV, “a”, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), posto que os dispositivos enquadrados (cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 11/91) não especificam, com precisão, as infrações cometidas pela Impugnante. Reproduz o protocolo citado (Cláusulas 1ª, 4ª e 5ª) e observa, que os dispositivos citados como infringidos tratam dos procedimentos a serem adotados quanto ao recolhimento do ICMS-ST retido.

Explica que, ao descrever as infrações supostamente cometidas pela Impugnante, o Autuante aduz que esta deixou de recolher ICMS relativo a operações que, conforme restará comprovado a seguir, foram tributadas.

Pontua que, pelo cotejo da situação fática com as premissas normativas invocadas, constata-se que não há como se enquadrar a situação descrita como infração com as normas utilizadas para embasar a exigência fiscal, pois, tratando-se de operação de remessa por conta e ordem para depósito, o imposto foi retido na primeira operação (envio para o depósito), sendo que não houve adequação do pretense ato infracional às pretensas disposições normativas que justificariam sua reprovação, o que representa violação ao art. 142, do CTN, por ausência de perfeita individualização da matéria tributável, impedindo o perfeito exercício do contraditório e da ampla defesa.

Salienta que o art. 18, II, do RPAF dispõe que são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa. Por seu turno, o art. 18, IV, “a”, do mesmo RICMS/BA dispõe que é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, **com segurança**, a infração e o infrator. Transcreve art. 18, IV, “a”, do RICMS/BA. Portanto, a acusação fiscal está desprovida de justificação legal, o que retira a validade do auto de infração, além de cercear o direito ao contraditório e à ampla defesa da Impugnante, por violação do art. 39, V do RPAF, no qual também reproduz.

Registra que é assente na doutrina e na jurisprudência a contrariedade ao cerceamento ao direito de defesa, em face do direito fundamental albergado no art. 5º, LV, da CF/88, segundo o qual *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*, resultando em nulidade todo ato decorrente. Neste sentido, é o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF/BA - 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL - AI Nº - 207110.1205/99-6, ACÓRDÃO JJJ Nº 2027/00, DOE - 02/08/00; CONSEF/BA - 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - AI Nº 206865.0007/01-8, ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02). Logo, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração por força do art. 18, II e IV, “a”, do RPAF, porque há efetiva violação à lei, em virtude do vício material, uma vez que a ausência do dispositivo infringido atinge a própria identificação da matéria tributável. Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão que invalida o trabalho fiscal porque retira da Impugnante o seu direito de defesa.

b) Por ausência de provas que dê suporte as infrações descritas no auto de infração:

Diz que o Autuante consignou que a Impugnante *“deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia.”*

Aduz que para comprovar sua assertiva, o Fisco apresentou a Impugnante uma planilha resumo, contendo, os dados das notas fiscais e o cálculo do ICMS-ST exigido. Explica que, em respeito aos princípios insculpidos no art. 2º do RPAF, a simples referência às notas fiscais não são suficientes para dar segurança jurídica às alegações fiscais, vez que cerceia a verdade material não só para a Impugnante como também para os julgadores administrativos.

Assevera que agindo de forma contrária, o Autuante trouxe a confirmação de que o auto de infração foi lavrado sem certeza do crédito tributário, sem delimitar/comprovar, com precisão, seus aspectos quantitativos (base tributável). Limitou-se, noutros termos, a afirmar que a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS-ST, sem apresentar as notas fiscais das operações,

objeto da autuação, afrontando, desta forma, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta ao art. 39, VI, do RPAF. Reproduz o dispositivo.

Ressalta que a clareza de informações e a comprovação da infração são requisitos fundamentais para a validade do procedimento administrativo fiscal. No presente caso, a tentativa de justificar o valor exigido apenas apontando uma planilha, demonstra que o auto de infração não preenche os pressupostos legais para sua liquidez e certeza, nem permite o exercício pleno do direito ao contraditório e ampla defesa constitucionalmente assegurados ao contribuinte.

Aborda que tanto é verdade que o § 1º do art. 39 do RPAF, só excepciona as exigências meramente formais. No caso em apreço, o lançamento incorre em nulidade por ausência de prova das infrações em relação aos elementos determinantes da base material tributável, uma vez que a ausência dos documentos fiscais mencionados pelo Autuante não é passível de convalidação, simplesmente porque não supríveis ou presumíveis.

Afirma que devem, assim, ser anexados ao auto de infração de modo a permitir à Impugnante, e ao julgador administrativo, aferir a forma de cálculo adotada pela fiscalização, para que possa exercer seus direitos ao contraditório e à ampla defesa. Sem tais documentos, o lançamento não passa de arbitrariedade, em violação ao dever de motivação que culmina em violação ao contraditório e à ampla defesa.

Declara que o teor do art. 142 do CTN (transcreve), a autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calculando o imposto devido e os períodos cobrados. Não obstante, a autoridade fiscal, no caso presente, não apresentou as notas fiscais que originaram o lançamento fiscal. Limitou-se, apenas, a discorrer que a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS-ST.

No caso em apreço, diz que está caracterizado que o Autuante não respeitou o preceito legal de lavratura de um ato administrativo vinculado e dependente de motivação, como o é o auto de infração, pois desconsiderou que o auto deve conter todos os dados e a comprovação do valor imputado. Para esses casos, cita o art. 18, II e IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, o qual reproduz.

Assim, afirma que fica demonstrado o prejuízo quanto à verificação dos dados e valores apresentados pela fiscalização, situação que macula o crédito tributário exigido em violação ao devido processo legal, e em situação de absoluta iliquidez e incerteza, que culmina, ao seu turno, por cercear o direito ao contraditório e a ampla defesa assegurados ao contribuinte. Neste sentido é o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF/BA – 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL – AI Nº 206865.0007/01-8, ACÓRDÃO 3ª CJF Nº 0384-12/02).

Registra que a nulidade está evidente quando o auto de infração, que formalizou o crédito tributário, não obedeceu aos aspectos quantitativos previstos em lei, sendo que o vício é constatado pela transgressão legal ao art. 39, VI do RPAF, ou seja, na formalização do crédito tributário, posto que o Fisco não apresentou as notas fiscais que nortearam as infrações. Desta forma, é de ser declarada a nulidade do Auto de Infração, diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário, a fim de prestigiar a segurança jurídica.

No mérito, alega insubsistência do lançamento, no qual pontua que o lançamento fiscal foi efetivado pela falta de retenção e recolhimento do ICMS-ST, nas operações com refrigerante, cerveja e energético.

Explica que a exigência fiscal não procede. Primeiro porque se trata de remessa de mercadoria para depósito/armazém da empresa BG Bebidas (como se verifica na inscrição do CNPJ – doc. 03), cuja natureza da operação é por conta e ordem de terceiro, situação que não há incidência do ICMS-ST, nos termos do art. 6º, VII, do RICMS/BA. Segundo, a Impugnante não promoveu a saída da mercadoria. E, terceiro, a saída foi realizada pela matriz da Impugnante, que enviou a mercadoria para o depósito e, quando da saída do produto, promoveu a retenção do ICMS-ST e,

consequentemente, o seu recolhimento, nos termos dos arts. 413 e 677 do Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), vigente à época do período fiscalizado, demonstra que o ICMS-ST devido foi efetivamente recolhido, bem como que a Impugnante não é parte legítima para figurar como devedora (reproduz os dispositivos).

Defende que o equívoco fiscal decorre do fato de que o Autuante não observou a cadeia da operação, mas apenas a nota fiscal emitida pela Impugnante para o depósito (BG Bebidas), fazendo com que concluisse que não houve retenção e recolhimento do ICMS-ST. Veja-se:

Autuada: Nota Fiscal nº 1090, de 07/01/2010 (refrigerante) (doc. 04)

1ª Operação:

Nota Fiscal nº 1089, de 07/01/2010

Natureza da Operação: “Transf.merc.adq.rec.terc.op.merc.suj. reg. sub. tr” (sic)

Remetente: a Impugnante (localizada em Petrolina-PE)

Destinatário: Refrescos Guararapes Ltda. (matriz da Impugnante, localizada em Jaboatão dos Guararapes-PE)

Imposto: ICMS normal destacado

Informações Complementares: “Doc: 49000066472010 -Pallet: 4900006646 2010 Isencao ou nao sujeicao a IPI” (sic)

2ª Operação:

Nota Fiscal nº 16040, de 07/01/2010

Natureza da Operação: “Renessa p/ deposito fechado ou arm.geral” (sic)

Remetente: Refrescos Guararapes Ltda. (matriz da Impugnante, localizada em Jaboatão dos Guararapes-PE)

Destinatário: BG Bebidas Ltda. (depósito/armazém localizado em Irecê-BA)

Imposto: destaque do ICMS normal e do ICMS-ST.

Informações Complementares: “Doc.: DC 4900006690 REM.SIMB MERC.ENTR.ARM.GERAL ATRAVES NF: 001089 DE 07.01.2010 CONF ART 665 DEC 14.876/91.INCIDENCIA ICMS-ST CONF PROT ICMS 10/92. IPI SUSPENSO ART.42 INC.III DEC.4.544/2002.” (sic)

3ª Operação: para completar a cadeia da operação:

Nota Fiscal nº 1090, de 07/01/2010 (autuada)

Natureza da Operação: “Outras saidas p/ dep. por conta e ordem de terc.” (sic)

Remetente: a Impugnante (localizada em Petrolina-PE)

Destinatário: BG Bebidas Ltda. (depósito/armazém localizado em Irecê-BA)

Imposto: tanto o ICMS normal quanto o ICMS-ST foi destacado na Nota Fiscal nº 16040, de 07/01/2010 (2ª operação)

Informações Complementares: “Doc.: 0039218891 NF DE REMESSA POR CONTA E ORDEM Mercadoria transf. atraves da NF 001089 , de 07.01.2010 a Refrescos Guararapes Ltda - Rod. BR-101 Sul Km 15,5 s/n Jaboatao dos Guararapes - Prazeres - PE - 54325 - -65 CGC - 08715757000173 IE - 009645144 Conf. art. 665 do Dec. 14.876/91 ISENTO ICMS CF. ART. 9 INC. XLI DEC 14876/91 Isencao ou nao sujeicao a IPI” (sic)

Aduz que a mesma sistemática foi observada para todas as notas fiscais listadas pela fiscalização, conforme pode ser observado através dos documentos em anexo (docs. 05 e 06). Declara que na remessa por conta e ordem há apenas a circulação física, ou seja, a transferência da posse da mercadoria (nota fiscal autuada), e quando da circulação da mercadoria (transferência da propriedade) houve a tributação, conforme acima demonstrado.

Defende que entender de forma diversa, como no presente auto de infração, faz surgir a figura do “bis in idem”, posto que tributa mais de uma vez o mesmo fato gerador. Primeiro quando da operação de transferência de propriedade; segundo, quando da remessa por conta e ordem (circulação física da mercadoria).

Nesse compasso fica evidente a improcedência da exigência fiscal. E fica, ainda mais evidenciada a insubsistência da autuação, posto que a Impugnante observou todos os procedimentos elencados no RICMS para a triangulação da operação para remessa de mercadoria por conta e ordem.

Assinala que foi por essa razão que a autoridade fiscal em sua Informação Fiscal, nos autos do Auto de Infração nº 278997.0006/11-7 também lavrado contra a Impugnante (**doc. 07**), cuja infração

é idêntica a ventilada na presente autuação, verificando a não incidência do imposto, o excluiu da autuação.

“A impugnante alega que ‘... mercadorias foram enviadas para um depósito da empresa – BG Bebidas (segundo comprova a inscrição do CNPJ – doc. 06), por conta e ordem desta, não havendo incidência do ICMS ST em casos como este, conforme consta no art. 6º, inciso VII do RICMS/BA ...’

Analisada esta alegação e constatando que a nota fiscal foi emitida sob a natureza da operação – Outras saídas p/ dep. por conta e ordem de terc. o argumento foi aceito e esta operação foi retirada do cálculo do tributo.”

Alega que mesmo não havendo dúvidas acerca da improcedência da autuação, uma outra questão se insurge, qual seja, seria a Impugnante responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nas operações de remessa por conta e ordem de terceiro, como afirma o Autuante?

Sinaliza que essa questão se ventila até mesmo pela triangulação da operação, pois a autuação discorre que a Impugnante, situado em Petrolina-PE, efetuou operações de transferência de mercadorias a outro estabelecimento (matriz) da mesma empresa localizado em Jaboatão dos Guararapes-PE (conforme as notas fiscais em anexo), e este, na condição de destinatário-proprietário, ordenou a Impugnante a remessa das mercadorias para “guarda” no estabelecimento BG Bebidas, armazenagem situada em Irecê-BA.

Aborda que diante dessa operação, em que o trânsito da mercadoria da Impugnanente (Petrolina-PE) para a BG Bebidas (Irecê-BA), por conta e ordem do estabelecimento sediando em Jaboatão dos Gararapes-PE, é que surge o questionamento, seria a Impugnante a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST ou o estabelecimento localizado em Jaboatão dos Guararapes-PE? Conforme demonstrado a Impugnante apenas o trânsito físico (circulação física e não econômica da mercadoria - “Outras saídas p/ dep. por conta e ordem de terc.”), hipótese que não caberia à Impugnante, remetente por conta e ordem, reter e recolher o ICMS-ST.

Argui que essa obrigação (retenção e recolhimento) caberia ao estabelecimento localizado em Jaboatão dos Guararapes-PE (como de fato ocorreu), ou seja, ao real vendedor do produto, que promoveu o fato gerador do ICMS (saída da mercadoria). Contudo, o Autuante atribui à Impugnante a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, quando, seu papel na operação é simples remetente, por conta e ordem de terceiro (vendedor).

Pergunta que se a Impugnante não vendeu as aludidas mercadorias para o destinatário, como poderia ser responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST? Resolvendo essa questão, esse Tribunal, através da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao apreciar o Auto de Infração nº 278997.0006/11-7 (doc. 08) também lavrado contra a Impugnante, decidiu pela nulidade do lançamento fiscal (doc. 09), posto que sendo objeto da autuação a operação de remessa por conta e ordem, jamais a Impugnante poderia ser responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST, pois não promove a circulação jurídica do bem. Caso em que a Procuradoria Geral do Estado pugnou pela improcedência da autuação (ACÓRDÃO CJF Nº 0392-11/13 - Relator Julgador Edmundo José Bustani Neto). Reproduz o voto do relator.

Reitera que de qualquer ângulo que se analisar a infração posta pelo Autuante, não há outra saída senão a insubsistência do lançamento fiscal, seja pela improcedência, uma vez que na operação de remessa por conta e ordem de terceiro não há incidência do ICMS-ST, seja pela nulidade do procedimento fiscal, em virtude da ilegitimidade da Impugnante para ser classificada como responsável pela retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária.

Alega quanto à exorbitância da multa aplicada. Diz que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Reclama que são duas as razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: *“(i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-*

confisco".

Explica que no que atine ao primeiro ponto, cediço é que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitere-se, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Em casos como tais, diz que os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Veja-se, a título de exemplo, o seguinte aresto proferido pelo CARF (CSRF. Recurso nº 155.351. Acórdão nº 9101-00.5496. Sessão de 11 de janeiro de 2010). Afirma que inexistente o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Quanto à segunda questão, percebeu que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da CF. Por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Esclarece que sobre a aplicação de tal princípio às multas fiscais, Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias”, dispõe que *“os critérios para a fixação das multas tributárias devem obedecer aos padrões do princípio da razoabilidade, isto é, devem levar em conta também se a situação ocorrida foi agravada com dolo ou culpa”*.

Pontua que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade (em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos), assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal (STF. RE 91707 / MG. Segunda Turma: Min. Moreira Alves. DJ. 29.02.1980, p. 00975.), desde os idos de 1980, já entendia pela aplicabilidade do princípio do não-confisco às multas tributárias, admitindo sua equitativa redução pelo magistrado e concretizando tal entendimento, o Min. Xavier de Albuquerque, quando do julgamento do RE nº 81.550/MG, reduziu multa imposta no patamar de 100% (inferior à maioria das aplicadas na autuação discutida neste feito) para 30%.

Declara que em julgados mais recentes, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e *erga omnes*), o Supremo Tribunal Federal consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Exemplifica com o acórdão proferido pela Corte Excelsa na ADI 1075 (ADI 1075 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 24-11-2006 PP-00059 EMENT VOL-02257-01 PP-00156 RTJ VOL-00200-02 PP-00647 RDDT n. 139, 2007, p. 199-211 RDDT n. 137, 2007, p. 236-237). De forma didática e clara, o STF em explicitou o fundamento da aplicação da de tal princípio às penalidades pecuniárias. E transcreve julgados do STF mantém seu este posicionamento (ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039; AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130).

Cita, também o acórdão proferido em meados de 2010, o Supremo Tribunal Federal (RE 523471

AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-00915 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209) reiterou esse seu entendimento, confirmando entre 20 e 30% o patamar razoável para a aplicação de multas tributárias, o qual, se olvidado, redundaria em violação ao princípio do não-confisco.

Prossegue reproduzindo entendimento vertido pelos pretórios federais e estaduais pátrios (TJRN, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível nº 2006.005459-9, rel. Des. DILERMANDO MOTA, j. 27/07/2010; TJRN. AC 2007.000633-3. 2ª C. Cível. Rel. Desembargador Rafael Godeiro. j. 02/12/2008; TJRN. Apelação Cível nº 2007.007015-6 – Rel. Des. Amaury Moura Sobrinho – 3ª Câmara Cível – Julgamento publicado em 10.04.2008).

Afirma que não poderia ser diferente, vez que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora. Consequentemente, requer-se, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Reclama *"in dubio pro"* contribuinte. Frisa que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. explica que o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Reproduz o dispositivo.

Cita entendimento dos Tribunais Superiores (STF, RE nº. 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825; STJ, RESP nº. 38.997-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561). Assevera que pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a certeza da Impugnante em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da Autuação. Assim 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 combate.

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência da exigência fiscal, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, pede que não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, ainda, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN). Protesta a Impugnante pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante, às fls. 124 a 128 dos autos apresenta a informação fiscal. Registra, novamente a descrição das infrações. Verifica que o contribuinte teve a iniciativa de reconhecer e quitar totalmente o débito lançado de ofício (fls. 31 e 42), não obtendo êxito devido a problema técnico e posteriormente, através do Processo nº 153419/2014-1 de 18/08/2014, apresentou impugnação objeto da análise. Resume a impugnação.

Informa que quanto ao pedido de nulidade suscitado, afirma que a ação fiscal transcorreu na mais estrita observância aos dispositivos legais contidos na legislação tributária vigente, particularmente onde se fundamenta a autuação. Não deve prosperar a “imprecisão da tipificação legal”, posto que os dispositivos legais que dão base a presente ação fiscal estão devidamente elencados nas fls. 2 e 3 de forma cristalina, tanto que a autuada pode brilhantemente contestar o lançamento. Ademais, o sistema de lançamento (SEAI) não permite que sejam lavrados Autos de Infração sem o devido enquadramento e tipificação da multa aplicada.

Em relação às provas, com o advento das Notas Fiscais Eletrônicas, elas mesmas são as próprias provas e compõem os arquivos magnéticos anexos. Aliás, as mesmas NF-e's que serviram de base para a defesa.

Nas questões de mérito, pontua que as alegações da autuada não conseguem elidir a Ação fiscal, conforme relataremos, iniciando com as seguintes premissas:

- Os Estados da Bahia e Pernambuco são signatários dos **Protocolos ICMS 10/92 e 11/91**, inclusive na

época do período fiscalizado.

- A empresa autuada é contribuinte regularmente inscrito sob o número 056.534.188 no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, na condição de Substituto Tributário estando, portanto, subordinado ao cumprimento das normas dispostas nos retrocitados Protocolos, bem como as do **Convênio ICMS 81/93** que estabelece as normas gerais da substituição tributária, em todas as suas operações de mercadorias para o Estado da Bahia com os produtos a eles vinculados.

Em relação à alegação de que as operações estão acobertadas pelos Arts. 413 e 677 (fl. 53) não tem sentido, já que trata de saídas realizadas a partir de outra unidade da Federação, Pernambuco no caso em tela, devendo obedecer às regras do regulamento daquele Estado e, principalmente, prevalecer as regras dos Convênios e Protocolos, por se tratar de uma operação interestadual. Por isso a alegação de que a autuada não seria o sujeito passivo das operações por tratarem-se de remessa para depósito/armazém não deve prosperar, posto que as mercadorias objeto desta autuação estão elencadas em Protocolos dos quais os Estados da Bahia e Pernambuco são signatários. Isto obriga as empresas localizadas nestes Estados a efetuarem a retenção e recolhimento do ICMS ST em todas as operações, não se excluindo daí as remessas alegadas pela defendente.

Reproduz as Cláusulas Primeiras dos Protocolos ICMS 10/92 e 11/91:

Protocolo ICMS 10/92

Cláusula primeira - Nas operações interestaduais com cerveja, chope e refrigerante entre contribuintes situados nos Estados signatários deste Protocolo, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo à(s) operação(ões) subseqüentes(s), realizada(s) por quaisquer estabelecimentos. (Grifo nosso)

Protocolo ICMS 11/91

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com cerveja, inclusive chope, refrigerante, água mineral ou potável e gelo, classificados nas posições 2201 a 2203 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, Sistema Harmonização - NBM/SH, entre contribuintes situados nos seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial, importador, arrematante de mercadorias importada e apreendida ou engarrafador de água, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) relativo às operações subseqüentes. (Gripo nosso).

Observa que, os Protocolos obrigam os remetentes a efetuarem a retenção e recolhimento de TODAS as OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, de forma abrangente. Incluem-se nesse contexto de OPERAÇÕES INTERESTADUAIS as operações de remessa efetuadas pela autuada, já que as únicas exceções à abrangência dos Protocolos estão estabelecidas nos respectivos textos legais a seguir transcritos:

Protocolo ICMS 10/92

Cláusula primeira - ...

§ 1º ...

§ 2º O regime de que trata este protocolo não se aplica às transferências da mercadoria entre estabelecimentos industriais da mesma empresa e nas remessas efetuadas pela indústria para seu estabelecimento filial atacadista.

Protocolo ICMS 11/91

Cláusula segunda O regime de que trata este protocolo não se aplica:

I - à transferência da mercadoria entre estabelecimentos da empresa industrial, importadora, arrematante ou engarrafadora;

II - às operações entre sujeitos passivos por substituição, industrial, importador, arrematante ou engarrafador.

Parágrafo único. Na hipótese desta cláusula, a substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário que promover a saída da mercadoria para estabelecimento de pessoa diversa.

Também, reproduz o Convênio ICMS 81/93 (normas gerais aplicadas a regimes de substituição tributária instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal) determina as circunstâncias em que a Substituição Tributária não se aplica, na sua Cláusula quinta:

Protocolo ICMS 81/93

Cláusula quinta A substituição tributária não se aplica:

I - às operações que destinem mercadorias a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria.

II - às transferências para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa.

Por fim, afirma que a autuada acosta ao Processo três DANFES (fls. 96, 100 e 104), referentes respectivamente às Notas Fiscais nºs 1089, 1077 e 1092 que não fazem parte da lista de Notas Fiscais objeto dessa autuação, não acrescentando em nada à sua tentativa de defesa. Quanto à redução da multa solicitada pelo contribuinte, nada podemos fazer, já que a tipificação da multa, bem como os seus cálculos, são feitos automaticamente pelo sistema da SEFAZ em estrito cumprimento à legislação pertinente, não cabendo a esta fiscalização qualquer intervenção ou decisão discricionária.

Conclui que entende estarem devidamente caracterizados os elementos que ensejaram a pertinente ação fiscal na forma prevista na legislação em vigor. Por isso ratifico a autuação e solicito deste Conselho de Fazenda que o presente lançamento de ofício seja julgado totalmente Procedente, para que se manifeste a verdadeira.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnando, contempla 03 infrações por descumprimento de obrigação principal devida por estabelecimento situado em outra unidade federativa, inscrito neste Estado como contribuintes Substitutos, em operações interestaduais, cujas mercadorias são alvo de acordos que determinam a substituição tributária, especificamente os Protocolos 10/92 e 11/91.

Verifico já existir decisão da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0392-11/13, em relação às mesmas infrações e o mesmo sujeito passivo, onde conclui pela ilegitimidade passiva, na medida em que foi autuado o estabelecimento que transferiu para a filial em Pernambuco e não a filial que vendeu para a Bahia, conforme segue o voto do relator:

“VOTO

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em relação à infração 01 pedindo a sua total Improcedência por entender que não incide ICMS sobre operações de simples remessa por conta e ordem de terceiro. Por sua vez, no já citado parecer de fls. 314/316 o representante da PGE Dra. Maria Helena Mendonça Cruz, ratificado pela Procuradora Assistente Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, opinou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário que acompanha o que foi decidido pelo voto-vencido, entendendo que as provas produzidas nos autos, em especial aquelas às fls. 82/86 mostram que as operações em tela encontram guarida no art. 677 do RICMS/BA.

Em verdade, entendo que no caso em apreço, o contribuinte é ilegítimo para figurar no pólo passivo da exação tributária discutida, como inclusive bem observou o voto vencido constante no acórdão daquela Junta de Julgamento, contudo, deixou de pronunciá-la por entender ser improcedente o lançamento fiscal. Embora o contribuinte não alegasse em sede de Recurso Voluntário a sua ilegitimidade, tratando-se de matéria de ordem pública, suscito-a de ofício.

Compulsando-se os autos noto que fora autuado o estabelecimento da Recorrente localizado no município Pernambucano de Petrolina. Consta dos autos que o estabelecimento autuado remete os produtos por ela fabricados para sua outra unidade situada na cidade de Jaboatão dos Guararapes, também no Estado de Pernambuco, e que este último, por sua vez, remete as bebidas para um depósito da empresa BG Bebidas, sendo este último situado no Estado da Bahia.

Entendo que não há fato gerador do ICMS na remessa de mercadorias realizadas pelo estabelecimento situado em Petrolina com destino a outro estabelecimento da mesma empresa na cidade de Jaboatão dos

Guararapes, ambas cidades Pernambucanas. Ao meu ver, na remessa de mercadoria do estabelecimento de propriedade da Recorrente conforme narrado, não há incidência do ICMS. O fato gerador do tributo somente ocorreu quando o estabelecimento localizado em Jaboatão dos Guararapes remeteu os bens objeto da autuação para o Estado da Bahia. Assim, verifico que deveria ser autuado o estabelecimento localizado no município de Jaboatão dos Guararapes e não aquele de Petrolina-PE, como aconteceu no caso em tela. Deste modo, voto pela ilegitimidade passiva do estabelecimento autuado.

Por outro lado, no que diz respeito à infração 2, embora não tenha sido objeto do Recurso Voluntário, incide sobre ela os ditames do art. 169 do RPAF. Sobre esta infração também entendo que o Recorrente é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da cobrança do tributo em tela. Assim, conforme já exposto acima, também suscito, de ofício, a ilegitimidade passiva do estabelecimento ora autuado por se tratar de matéria de ordem pública para julgar NULO o Auto de Infração em tela

Apesar de não ter elementos para acompanhar o entendimento do relator da segunda instância de que não há incidência na operação entre o fabricante e sua filial, ambos dentro do Estado de Pernambuco, reitero a decisão, acima reproduzida, que incorporo ao presente voto. Verifico que as operações de “remessas”, alvo da presente exigência fiscal, são idênticas as que balizaram o Acórdão, acima alinhado, da segunda instância administrativa fiscal, cabendo observar que as notas fiscais, a exemplo da constante à fl. 97, nota fiscal número 16040 dos autos, são emitidas pelo estabelecimento de Jaboatão dos Guararapes com destino à Bahia e não pelo estabelecimento autuado, cabendo, da mesma forma, a decisão pela nulidade por ilegitimidade passiva, competindo, portanto, a condição de substituto tributário ao estabelecimento de Jaboatão dos Guararapes, pois este, sim, efetuou a operação interestadual, com as mercadorias enquadradas nos acordos interestaduais apontados pelo autuante.

Assim, voto pela nulidade do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **279694.0204/14-2**, lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES 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, 05 de fevereiro de 2015

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA