

A.I. - 217449.0064/18-4  
AUTUADA - CRBS S/A  
AUTUANTE - RAIMUNDO COSTA FILHO  
ORIGEM - DAT/METRO IFMT  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 04.01.2019

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0218-04/18**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. Uma vez não demonstrada nos autos a forma de apuração da base de cálculo do lançamento, o que implica em incerteza quanto a base de cálculo e cerceamento do direito de defesa, o lançamento se considera eivado de vício. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 27 de abril de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$38.811,37, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **54.02.01.** Deixou de proceder a retenção e o recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações internas subsequentes, para fins de antecipação tributária. Consta da autuação, a seguinte informação do autuante: “(...) *mercadoria sujeita a ST destinada à Mercantil Rodrigues Com. Ltda. CNPJ (...) em Feira de Santana/BA. Verificação da documentação constata-se que a autuada deixou de destacar o ICMS e não efetuou a antecipação tributária na condição de Contribuinte Substituto. (...) Para justificar a falta de tributação foi citado o MS-N(o) 5000901-80.2017.4.03.6105 que feita a consulta no sistema do TJBA não foi localizado*”.

Tempestivamente, por seus advogados, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 23 a 27, onde argui em sua defesa, inicialmente, que nos termos do artigo 425, incisos IV e VI do CPC, declararam autênticos os documentos anexados ao feito.

Destaca que nas considerações fiscais apresentadas no Auto de Infração a autoridade se limita a alegar ser a autuada substituta na operação, e sugere fata de retenção e recolhimento do imposto no valor principal de R\$ 38.811,37, que, acrescido de juros de mora, atualização monetária e da multa de 60%, totaliza o montante de R\$62.0989,19.

Entende ser o lançamento improcedente, uma vez que o contribuinte é substituído tributário e, portanto, sem responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ICMS-ST da cadeia, sendo todo o ICMS das operações autuadas recolhido antecipadamente pelo industrial, obedecendo à sistemática própria da substituição tributária prevista na circulação de cervejas e chopes, razão pela qual não há novo ICMS a recolher.

Ou seja, o fato de já existir retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária na operação industrial para o distribuidor (autuada), importa dizer que o ICMS sobre as mercadorias autuadas já foi integralmente recolhido não havendo outras diferenças a recolher.

Ratifica ser o lançamento fiscal decorrente de uma leitura equivocada dos dispositivos legais pertinentes à operação, e desconsidera a expressa previsão de que todo o ICMS é de responsabilidade do industrial remetente da mercadoria, e finda por subverter o regime de substituição tributária estabelecido para impor nova tributação a cada etapa da cadeia de comercialização.

Esclarece desde logo, desconhecer os termos do citado MS 5000901-80.2017.4.03.6105, e que tal informação fora lançada nas notas fiscais equivocadamente, mas em nenhum momento foi

utilizada para fins de justificar eventual ausência de retenção do tributo, uma vez que, como dito, o fundamento para a ausência de destaque do ICMS ST nas notas autuadas decorre de se tratar de operação cujo tributo foi integralmente recolhido na etapa indústria-distribuidor conforme notas fiscais listadas na presente impugnação, e nestes termos, e demais fundamentos a seguir delineados, ver-se-á que não merecem prosperar os créditos tributários exigidos.

No mérito, aponta que para fundamentar suas equivocadas conclusões, aduz a autoridade fiscal que seria responsável pela retenção e recolhimento do ICMS ST da operação, todavia, ocorre que, a autoridade fiscal ao promover o lançamento, não observou ser a empresa substituída tributária, e, portanto, sem responsabilidade pelo recolhimento do ICMS da cadeia, na medida em o tributo foi integralmente recolhido nas saídas das mercadorias em questão.

Aduz que foi dito ser ela substituída na operação, pois opera com a comercialização de cervejas, mercadorias que possuem rito tributário próprio, conforme regramento específico previsto no artigo 289 do RICMS-BA (transcrito), bem como o artigo 295 do mesmo diploma legal que preceitua para as operações interestaduais a substituição tributária as regras descritas em Convênio ou Protocolo firmado com o Estado da Bahia.

Fala que nesse contexto, a mercadoria “Chope”, objeto das notas fiscais autuadas está listada Anexo 1 do RICMS/BA (copiada), estando dessa forma sujeitos ao cálculo e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive, por tal razão, todas as saídas subsequentes foram realizadas sem destaque do ICMS na nota fiscal, conforme disposição do 292 do RICMS/BA, igualmente reproduzido.

Nesses termos, ante o cotejo de toda a estrutura normativa que envolve o regime de substituição tributária, constata que o autuante deixou de observar os claros termos do RICMS/BA, o qual, expressamente, indica a participação do industrial como responsável tributário por substituição nas operações com cervejas e refrigerantes destinadas ao Estado da Bahia.

Ressalta que, não se trata de uma inferência interpretativa, mas literal disposição do RICMS ao tratar sobre o regime de substituição tributária.

Para que não paire dúvida quanto ao recolhimento do ICMS por substituição tributária, lista as notas fiscais que deram entrada no seu estabelecimento, e que as mercadorias nelas constantes foi retido o ICMS ST integral da operação.

Diz que, mesmo que se desconsiderássemos a responsabilidade do industrial e a efetiva sua participação como substituída da operação, a inadequação do lançamento persiste.

Assevera haver um erro insuperável de apuração no trabalho fiscal, pois ao promover o lançamento a autoridade fiscal pretendendo refazer a apuração do ICMS ST dos documentos autuados desconsiderou, imotivadamente, os recolhimentos efetuados antecipadamente sob o regime de substituição tributária.

E esse fato pode ser facilmente observado, do cotejo das notas fiscais de entrada do CDD autuado (lista supramencionada), nas quais consta o destaque do ICMS ST retido por antecipação pelo remetente das mercadorias.

Toma, a título ilustrativo, a nota fiscal de número 83.265, referente a aquisição pelo CDD autuado de 5.720 caixas do produto “Brahma Chopp LT 473 ml.”, houve destaque de ICMS ST ao Estado da Bahia no montante de R\$33.417,45, conforme indica através de recorte do extrato da nota fiscal em que há destaque de ICMS ST devido ao Estado da Bahia, valor esse não considerado/deduzido pela fiscalização no momento do lançamento.

Evidencia que, independentemente da participação tributária na cadeia de comercialização, para o período autuado, por ter figurado na condição de substituída, a Impugnante arcou com ICMS tributado na origem (fábricas) representando a retenção antecipada de valores em favor do Estado da Bahia, mas não foram considerados pela fiscalização em seu lançamento.

Assim, demonstrado que a unidade da CRBS S/A recebeu mercadorias de outras Fábricas com o ICMS retido diretamente pelo remetente, se a autoridade fiscal pretende apurar valores a título

de ICMS ST, o cálculo do auto de infração deveria considerar (como valor a reduzir o montante devido por antecipação) os valores de ICMS recolhidos previamente na remessa da mercadoria da fábrica para o centro de distribuição, haja vista que foram devidamente destacados e recolhidos.

Ante os documentos colacionados, e demais argumentos já apresentados, pontua comprovada a nulidade/improcedência do auto de infração, pois ao elaborar o cálculo de apuração do ICMS, a fiscalização desconsiderou que a contribuinte já suportou a integralidade do ICMS devido ao Estado, como se o ICMS retido pela fábrica se tratasse de tributo diverso daquele devido pelo CDD.

Em verdade, ao desconsiderar que o ICMS retido pela fábrica por antecipação é o mesmo daquele devido pelo CDD, e que houve o recolhimento integral do tributo na etapa inicial de circulação da mercadoria, incorreu em *bis in idem*, uma vez que já houve o integral recolhimento do tributo não havendo que se falar em recolhimento de novos valores.

Sob esse prisma, caso a autoridade fiscal pretendesse exigir isoladamente os valores devidos pelo CDD da CRBS S/A, deveria partir dos valores de ICMS apurados e recolhidos nas operações de remessa da fábrica para o CDD, e desse montante observar eventuais divergências em relação ao ICMS retido e recolhido.

Por tal razão, não é plausível obrigar novo recolhimento do ICMS próprio, quando o trabalho fiscal deixa de observar o tributo que já foi integralmente objeto de tributação no momento da saída da mercadoria da fábrica para o CDD, culminando em bitributação.

Em outras palavras, caso mantida a pretensão fiscal, a Impugnante será duplamente onerada, primeiro, quando quitou o ICMS retido por substituição pela fábrica e, segundo, por estar sendo novamente obrigada a pagar o ICMS próprio de sua operação.

Desse modo, se a fiscalização entendeu que seria necessário novo recolhimento do ICMS próprio, o cálculo do valor a recolher deveria considerar os montantes pagos na etapa de aquisição das mercadorias, pois só assim não haverá bitributação, e consecutivamente, o enriquecimento sem causa do Fisco.

Neste aspecto, demonstrado que o Auto de Infração impõe um montante a recolher descompassado com a previsão normativa, e os valores efetivamente recolhidos, impondo novos valores a recolher de forma indevida, que findariam por implicar enriquecimento indevido do Erário Estadual, em seu detrimento, conclui-se, sem necessidade de maiores esclarecimentos, a nulidade do lançamento, eis que viciado na composição de sua base de cálculo.

Portanto, vê como nulo/improcedente o lançamento que, embora tenha a pretensão de identificar irregularidades na apuração da contribuinte, deixe de considerar os valores já oferecidos à tributação, caracterizando cobrança sobre valores indevidos, irreais e exorbitantes, contamina o lançamento com vínculo insanável de ilegalidade, e *bis in idem*, o torna nulo de pleno direito.

Ressalta que o erro na construção do lançamento acarreta vínculo insanável do lançamento, razão pela qual devem ser canceladas as exigências formuladas no presente caso.

Diante do exposto requer a admissibilidade e provimento desta peça defensória para reconhecer/declarar a nulidade/improcedência da exigência fiscal, seja diante da ausência de elementos necessários à apuração da liquidez e da certeza do crédito tributário, seja em razão das operações em questão estarem sujeitas ao regime de substituição tributária, nos termos do RICMS/BA, seja porque a autuação, ao desconsiderar o montante de ICMS já recolhido na etapa anterior, incorre em bitributação, acarretando vínculo insanável no lançamento.

Protesta provar o alegado por todos os meios de provas permitidos em direito, tais como a juntada posterior de documentos, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como outras diligências que se façam necessárias como vistorias, inspeção, etc.

E, por fim, requer, sob pena de nulidade, que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas por via postal e em nome advogado devidamente identificado, no endereço que fornece.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 43 a 46 aponta que a empresa autuada utilizando o veículo placa NTQ 0049, transportava as mercadorias constantes dos DANFEs 84.801 a 84.806 emitidos em 27/04/2018, destinados a Mercantil Rodrigues CNPJ 09.182.947/0012-98 em Feira de Santana, tendo deixado de efetuar a antecipação tributária das mercadorias e nas informações complementares cita o MS (Mandado de Segurança) nº 5000901.80.2017.4.03.6105 para justificar a operação. Consulta ao TJBA não foi localizado, sendo a operação em desacordo com o Ajuste SINIEF 07/05 e Protocolo do ICMS 10/07, e como prova do ilícito fiscal foi feita a apreensão das mercadorias e da documentação.

Após resumir os termos da defesa apresentada, refuta a alegação de nulidade e improcedência da ação fiscal, tendo em vista que a presente ação fiscal contém os elementos suficientes para determinar a infração e o infrator. Sendo disciplinado no CTN artigos 124 e 123 que tratam da responsabilidade por solidariedade e o artigo 5º da LC 87/95, o artigo 39 I “d” do RICMS/BA e a SÚMULA 03 do CONSEF. Cujo teor reproduz.

Igualmente, menciona o teor do artigo 19 do RPAF/99 segundo o qual a indicação de dispositivos regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro de indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Informa que na presente ação fiscal não houve nenhuma violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa, diante do fato de o contraditório no processo administrativo fiscal existe a partir da obrigação de notificação ao autuado sobre os atos processuais, tendo a autuada sido devidamente científica através de seu representante legal, sendo deferido o requerimento de Fiel Depositária, sendo as mercadorias liberadas para o mesmo, sendo a autuada científica do prazo para apresentação da defesa administrativa.

Frisa ter início o contraditório no momento que o administrado toma ciência dos fatos e do processo que lhe são imputados, somente após a ciência é que haverá a defesa. No contraditório deve haver dois lados contrapostos em litígio, ao passo que aquele quem busca a prestação (pretensão) deve dar ciência ao outro quem deve prestá-la; só aí, haveria o inicio do devido processo legal, porquanto a existência do contraditório. A ciência do autuado foi feita através do seu representante legal e as mercadorias liberadas para o fiel depositário. A ação fiscal foi feita respeitando os Princípios Constitucionais Tributários não ocorrendo nenhuma violação ao Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa

A seguir, tece considerações acerca da nota fiscal eletrônica, disciplinada pelo Protocolo ICMS 10/07 e suas alterações, Ajuste do SINIEF e Atos COTEPE, neles estão contidos todos os requisitos e obrigatoriedades para emissão, circulação e cumprimento de obrigações principal e acessória da NF-e e do DANFE.

Esta, (Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica), é de emissão obrigatória e deve acompanhar as mercadorias no trânsito, e serve para indicar qual a nota fiscal eletrônica se refere àquela mercadoria em trânsito, sendo utilizado para efetuar o registro de passagem pelos Postos Fiscais, através do código de barra ou 44 numerais (com digitação), constantes no referido documento. A fiscalização tenta inibir a utilização ilícita do mesmo DANFE, por meio de carimbo e chancelas eletrônicas.

Reporta ser o DANFE a cópia fiel da NF-e, além da chave de acesso da mesma e o código de barras que permite a leitura por leitor óptico, outros elementos que precisam obrigatoriamente constar da Nota Fiscal Eletrônica – como data e horário de saída da mercadoria, placa do veículo, transportadora, natureza da operação e descrição das mercadorias – também precisam constar do DANFE. Outra obrigatoriedade é o layout padronizado, que precisa ser seguido. O modelo de layout está disponível no Manual de Integração – Contribuinte, disponibilizado no

Portal da Nota Fiscal Eletrônica, mantido pelo Ministério da Fazenda. O DANFE é um documento físico devendo ser impresso e nesse processo ele possui um requisito de validade jurídica previsto Ajuste do SINIEF 07/05 que é o leiaute, estabelecida no Manual de Orientação do Contribuinte.

Diz ser a alegação da autuada que a substituição tributária foi efetuada pela AMBEV de Sergipe não se confirma, pelos seguintes fatos: nos procedimentos de fiscalização solicitou informação ao condutor do veículo, em que local ele tinha carregado a mercadoria. O condutor informou que carregou na Fabrica da AMBEV da Bahia e foi entregue a NF-e da distribuidora CRBS S/A.

Diante de tal informação procedeu a verificação da documentação e constatou que no campo de informações complementares a autuada declarou estar amparada pelo MS 5000901.80.2017.4.03.6105, e no campo do IPI efetuou o destaque do imposto de industrialização.

Menciona o fato de ter a autuada deixado de efetuar a declaração obrigatória que a operação já havia sido substituída, conforme previsto no RCMS/BA, artigo 292 segundo o qual, o contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (Ajuste SINIEF 4/93).

Possibilitando identificar a natureza da operação e da regularidade da mesma, e devido ao aumento da tributação de bebidas com a majoração do MVA, fala ter recebido da GETRA orientação para proceder a fiscalização mais detalhada nos transportes de cerveja da AMBEV que apontavam indícios de irregularidades.

Alega que a omissão de informação obrigatória que a desobrigava da tributação e informação de um Mandado de Segurança nº 5000901.80.2017.4.03.6105 que não foi apresentado nem localização e a arguição defensiva que se refere ao mesmo como um equívoco, são elementos probantes da irregularidade da operação pela falta de antecipação e comprovação da substituição, uma vez que a falta de Declaração que o “*ICMS foi pago por substituição tributária*” (Ajuste SINIEF 4/93), implica em que as mercadorias não foram substituídas e o distribuidor deveria efetuar a substituição, além do que a CRBS S/A é uma distribuidora do próprio grupo AMBEV, fenômeno econômico que possibilita que a indústria venda e distribua seus próprios produtos, exigindo maior fiscalização nas operações que possam ensejar ao não recolhimento dos tributos ou recolhimento a menor.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte do contribuinte.

Antes de qualquer outra consideração, da análise dos elementos inseridos nos autos, destaco a existência de Termo de Apreensão (fls. 05 e 06), bem como Termo de Depósito de fl. 07, embora sem qualquer assinatura do contribuinte autuado ou seu preposto.

Constam, igualmente, cópias das Notas Fiscais de fls. 08 a 13, representadas pelos seus respectivos DANFEs, além de Conhecimento de Transporte de fls. 14 e 15.

O artigo 39 do RPAF/99 determina que o lançamento contenha a identificação, o endereço e a qualificação fiscal do autuado; o dia, a hora e o local da autuação; a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principais e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta; o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato: a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado, mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração

do critério adotado na apuração do valor exigido, a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo, o percentual da multa cabível, o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação, e o total do débito levantado.

Além disso, conterá a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação: em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória; tidos como infringidos; em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente, bem como outras ocorrências ou informações consideradas úteis para esclarecimento da ação fiscal; assim como a intimação para impugnação administrativa no prazo de sessenta dias, com indicação das situações em que o débito poderá ser pago com multa reduzida, a indicação da repartição fazendária onde o processo permanecerá aguardando o pagamento ou defesa, o nome, o cadastro e a assinatura do autuante e a assinatura do autuado ou de seu representante ou preposto, com a data da ciência, ou a declaração de sua recusa.

Por tal leitura, se percebe ser a exigência fundamental para a validade do lançamento a indicação dos critérios utilizados para a apuração da base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, o que não se verificou nos autos, ante a ausência da demonstração de como foi apurado o valor lançado, e quais os critérios utilizados pelo autuante para se chegar ao montante indicado no Auto de Infração, o que, apesar de não ter sido alegado de forma direta e pontual pela defesa, se constitui em elemento essencial para a análise da higidez e certeza exigidos do lançamento tributário, nos termos contidos no CTN, especialmente o artigo 142, que traz como condição essencial para a validade do lançamento “...determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido...”, o que não se apresenta nos autos.

Como se trata de Auto de Infração lavrado no trânsito de mercadorias, em nome de diversos princípios do processo administrativo fiscal, deveria o autuante, repito, determinar e indicar como chegou aos valores lançados, e tidos como devidos ao Fisco.

Assim, diante de tal ausência, e frente à insegurança instaurada em relação à determinação do valor devido, entendo caracterizada a situação tipificada nos incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/99, que versam, respectivamente, sobre os “os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa” e “o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”, e que ensejam a nulidade do feito, o que declaro de ofício, neste momento, razão pela qual julgo o lançamento nulo.

Lembro que ainda assim, fica plenamente resguardado o direito de a Fazenda Pública, em procedimento realizado no estabelecimento da empresa autuada, analisar a correta da operação autuada, e, sendo o caso, proceder ao devido lançamento, obedecendo a legislação vigente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 217449.0064/18-4 lavrado contra CRBS S. A.

Sala de Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2018

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA