

**A. I. Nº** - 099883.0416/18-6  
**AUTUADO** - CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.  
**AUTUANTE** - DÁRIO PIRES DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/METRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 12/02/2020

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0292-03/19

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES SUBSEQUENTES. VENDAS PARA CONTRIBUINTE NESTE ESTADO. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO CLARA DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo. Recomendação para o refazimento do lançamento tributário. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 06/08/2018, exige crédito tributário no valor de R\$95.422,69, acrescido da multa de 60%, Infração - **55.07.02**. Retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, no mês de agosto de 2018. Termo de Ocorrência Fiscal, fl. 05, Demonstrativo de Débito, fl. 08,

Consta como complemento que "... Destacou a menos o ICMS, da substituição tributária total das mercadorias enquadradas no Anexo Único do RICMS/BA, NCM/SH 22030000 (cervejas em lata), protocolo ICMS 10/92, conforme Danfe Nº 633.184".

O Autuado apresenta peça defensiva, fls. 15 a 30, inicialmente observa a tempestividade da impugnação e alinha as seguintes razões defensivas.

Assinala que a partir de filial estabelecida no Estado de São Paulo, comercializa seus produtos em operações interestaduais a clientes localizados no Estado da Bahia, razão pela qual se enquadra na condição de substituta tributária perante este ente federativo e apura e recolhe o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços devido sob o regime de Substituição Tributária (ICMS/ST) e do ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza devido por Substituição Tributária (FUNCEP/ST), nos termos do art. 16-A, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 7.014 de 1996, incidentes sobre a futura circulação mercantil de seus produtos no território do Estado da Bahia, nos termos da legislação de regência.

Destaca que está devidamente inscrita no Estado da Bahia, sob o nº 43.663.305, cujo cadastro está ativo e regular sob a condição de Contribuinte Substituto Interestadual, nos termos do art. 2º, inciso III, alínea "a", do RICMS-BA/12.

Observa que o lançamento ora impugnado não merece prosperar, na medida em que a Fiscalização: *i*) se equivocou ao calcular o valor devido ICMS-ST, pois desconsiderou as reduções da base de cálculo, previstas no art. 268, inciso XLVIII, alínea "a", e no art. 289, §13, ambos do RICMS-BA/12, majorando indevidamente o imposto devido por substituição tributária, e *ii*) desconsiderou que recolhe o ICMS/ST e FUNCEP/ST sob o regime de Substituição Tributária por apuração mensal, cujo período da operação está devidamente escriturado no livro de Registro de Apuração do ICMS, de modo que o imposto também já foi devidamente quitado conforme

demonstram as competentes GNRES e comprovantes de pagamentos, anexos.

Afirma que o tributo exigido encontra-se extinto pelo pagamento, nos termos do inciso I, do art. 156, do CTN.

Alega a improcedência da autuação devido ao pagamento já efetuado. Diz que a fiscalização desconsiderou indevidamente a redução da base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de cerveja e chope - alínea "a", do inciso XLVIII, do art. 268, de forma que a carga tributária incidente sobre essa operação corresponda a 25%.

Registra que de acordo com a Nota Fiscal nº 633.184, deu saída de cerveja (NCM nº 2203.00.00 - cervejas de malte) ao seu cliente localizado no Estado da Bahia em operação submetida ao ICMS sobre a operação interestadual e do ICMS/ST e FUNCEP/ST sobre as operações presumidas subsequentes no território do Estado da Bahia.

Frisa que em relação às reduções previstas acima, de modo que a carga tributária corresponda a 25% a Fiscalização desconsiderou tal redução lançando os referidos tributos sobre a carga tributária correspondente a 27% sobre a base de cálculo calculada com o desconto aplicado de forma equivocada.

Reproduz parte do demonstrativo do cálculo apresentado pela Fiscalização, onde desconsidera tal redução, majorando indevidamente o imposto efetivamente devido, fl. 21.

Observa que a Fiscalização submeteu a carga tributária de 27% à base de cálculo no valor de R\$395.914,19, correspondendo ao ICMS no montante de R\$1046.196,83, que após a subtração do montante de R\$8.774,14, correspondente ao ICMS/ST, restou apurado um montante a pagar de ICMS/ST no valor de R\$95.422,69.

Esclarece que na realidade a Fiscalização deveria ter utilizado a carga tributária correspondente a 25%, em virtude da redução prevista no art. 268, inciso XLVIII, alínea "a" do RICMS-BA/12, sob a base de cálculo no valor de R\$389.812,30 (considerando a redução prevista no art. 289, §13º do RICMS-BA/12, pois se trata de circulação de cerveja em lata) apurando um valor de ICMS no montante de R\$97.453,08, que após a subtração do ICMS/OP no valor de R\$8.774,14, ensejaria o valor correto de ICMS/ST devido na operação de R\$88.678,94.

Apresenta memória de cálculo que considera correto para apuração do ICMS/ST devido nas operações interestaduais do Estado da Bahia envolvendo a circulação de cervejas em latas, cuja cópia acosta à fl. 74.

Frisa que como a legislação estabelece que a carga tributária do ICMS/ST incidente na operação de bebidas alcoólicas, notadamente cervejas e chopes, será de 25% e como em tais operações há a incidência de 2% de ICMS destinada ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza, nos termos do art. 16-A, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 7.014/96, estará sujeita ao recolhimento dos referidos impostos em guias distintas de modo que: *i*) 23% será recolhida à título de ICMS/ST e *ii*) 2% será recolhido à título do FUNCEP/ST (ou seja, respeitando a carga tributária do ICMS de 25%).

Acrescenta que do entendimento literal do art. 268, inciso XLVIII, alínea "a" do RICMS-BA/12, se verifica que tal redução de base de cálculo (ou redução da carga tributária efetiva) seria concedido somente para as operações internas com cerveja e chope. Prossegue destacando que as próprias disposições constitucionais e das demais regras do próprio RICMS/BA impõem o mesmo tratamento tributário para operações interestaduais, ainda mais quando a redução tratada se aplica na apuração da exigência da carga tributária sobre fatos geradores presumidos que ocorrerão no Estado da Bahia.

Aduz que no art. 152, da CF/88, as operações submetidas ao ICMS não podem ser submetidas a tratamento diferenciado em razão de origem ou destino das mercadorias. Assevera que ao disciplinar a exigência do ICMS/ST em operações interestaduais, com base na delegação estabelecida pelo art. 155, da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87 de 1996, o

Convênio ICMS 52/2017, dispõe que deverão ser observadas as normas da legislação tributária do estado de destino dos bens e das mercadorias e que as operações interestaduais estarão sujeitas às mesmas normas que as operações estaduais.

Menciona que na cláusula quarta do Protocolo ICMS 11/91, no momento do cálculo do ICMS/ST o substituto tributário deverá aplicar a alíquota vigente para as operações internas, o que, no presente caso, equivaleria dizer que deve ser aplicada a carga tributária correspondente a 25%.

Salienta que a redução prevista no art. 268, inciso XLVIII, alínea “a” do RICMS-BA/12, se trata de uma verdadeira redução de alíquota ao dispor que a carga tributária incidente nas operações internas do Estado da Bahia, envolvendo a circulação de cerveja e chope corresponderá a 25%, uma vez que o ICMS/ST, recolhido antecipadamente pela impugnante incide sobre fato gerador presumido a se concretizar internamente, ou seja, o ICMS/ST em questão incide sobre venda futura de cerveja que se dará dentro das circunscrições territoriais do Estado da Bahia.

Assevera ser indevido o pagamento do ICMS/ST realizado em virtude do regime de conta corrente fiscal de apuração mensal como contribuinte substituto tributário devidamente inscrito no Estado da Bahia. Afirma ser improcedente o Auto de Infração em virtude dos cálculos equivocados da suposta infração à legislação tributária, a Fiscalização acabou por desconsiderar que o ICMS/ST, e FUNCEP/ST, é recolhido sob o regime de Substituição Tributária por apuração mensal, ao exigir-lhe o pagamento do tributo no ato de entrada da mercadoria no presente Estado, cuja negativa deu ensejo a lavratura deste Auto de Infração.

Explica que, tal premissa da Fiscalização no sentido de que teria deixado de recolher o ICMS no valor quase que integral é equivocada, na medida em que todas as operações estão devidamente escrituradas em seu livro de Registro de Apuração do ICMS, bem como o imposto foi devidamente recolhido, conforme demonstram as competentes GNREs e comprovantes de pagamentos, anexos, sendo que o suposto tributo ora exigido se encontra extinto pelo pagamento, nos termos do art. 156, inciso L, do CTN.

Observa que ao realizar o seu cadastro para figurar como Contribuinte Substituto nas operações interestaduais, também, optou pela apuração do ICMS sob a modalidade de “conta corrente fiscal” prevista no art. 304, do RICMS-BA/12. Destaca que, com base no referido regime de apuração fiscal, apura no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

Consigna que a própria legislação estabelece como data do vencimento do pagamento do tributo o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 332, inciso I, alínea “a”, do RICMS-BA/12. Salienta que a presente autuação trata de uma operação ocorrida em agosto de 2018, não se mostrou razoável a exigência do pagamento antecipado do ICMS na barreira considerando que fazia jus ao recolhimento do ICMS pelo regime “conta corrente fiscal”, cujo vencimento se daria em momento posterior ao da lavratura do presente Auto de Infração.

Sustenta que tendo o fato gerador ocorrido em agosto de 2018, de acordo com o regime “conta corrente fiscal” o vencimento da obrigação se daria, tão-somente, no dia 09 de setembro de 2018. Fala que em atendimento as regras contidas na legislação Baiana, ao emitir a Nota Fiscal nº 633.184 de saída, tomou as devidas providências para escrituração no livro de Registro de Apuração do ICMS (RAICMS - Modelo 09), sendo realizada a apuração mensal e o recolhimento oportuno do referido imposto.

Revela que com o fim de possibilitar a análise da escrituração desta nota fiscal e de todas as outras operações do período de agosto de 2018, apresenta a cópia dos referidos livros RAICMS de entrada e saída, contendo os valores globais do débito e crédito do ICMS, fls. 77 e 78 - doc. 07, bem como apresenta planilha contendo a composição dos valores que compõe a referida escrituração fiscal CD a fl. 88 - (doc. 08), contendo todas as informações relativas à descrição pormenorizada das operações e valores envolvidos.

Revela que na apuração mensal de agosto para chegar ao valor de ICMS/ST e FUNCEP/ST foram subtraídas as devoluções, bem como valores relativos ao ICMS recolhido indevidamente na barreira, uma vez que já compunham a apuração mensal.

Ressalta que da análise do presente Auto de Infração e dos documentos fiscais apresentados é possível observar que a Nota Fiscal nº 633.184 de saída, objeto deste processo, foi devidamente escriturada no livro Fiscal competente. Explica que para a competência de agosto de 2018 foi apurado débitos de ICMS no valor de R\$5.641,402,98 e créditos de ICMS no montante de R\$108,27, apurou-se o saldo “a pagar” de R\$5.641.294,71.

Registra que, dentro do prazo legal para recolhimento do tributo (dia 09 de agosto de 2018) efetuou o pagamento do ICMS/ST no valor R\$5.641.402,98, (correspondente a 23% da carga tributária) e do FUNCEP/ST no montante de R\$498.621,90 (correspondente a 2% da carga tributária), conforme se verifica nas GNREs e comprovantes de pagamento, fls. 89 a 91.

Assinala que em nenhum momento desrespeitou a legislação do Estado da Bahia, ao contrário, quando do ingresso das mercadorias por meio da operação interestadual a Fiscalização: *i*) se equivocou ao calcular o valor devido ICMS-ST, pois desconsiderou as reduções da base de cálculo, previstas no art. 268, inciso XLVIII, alínea “a”, do RICMS-BA/12, majorando indevidamente o imposto devido por substituição tributária, e *ii*) desconsiderou que a recolhe o ICMS/ST e FUNCEP/ST sob o regime de Substituição Tributária por apuração mensal, cuja apuração está devidamente escriturada no livro Registro de Apuração do ICMS, e que o recolhimento do imposto foi devidamente efetuado conforme demonstram as competentes GNREs e comprovantes de pagamentos, anexos. da multa de 60% aplicada nos termos do art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96.

Requer que este CONSEF julgue procedente a presente Impugnação ao Auto de Infração para que seja cancelada integralmente a Autuação Fiscal, tendo em vista que: *i*) efetuou o cálculo correto do ICMS/ST devido na operação, cujo valor está devidamente refletido na Nota Fiscal nº 633.184 e na sua escrituração fiscal, e *ii*) o ICMS efetivamente devido sob o regime de Substituição Tributária foi apurado de forma mensal, estando devidamente lançado em GIA, escriturado no SPED e no livro de Registro de Apuração do ICMS e pago por intermédio das competentes guias e comprovantes anexos, de modo que a suposta exigência tributária está, na realidade, extinta pelo pagamento integral nos termos do art. 156, inciso I, do CTN.

Pugna, ainda, nos termos do art. 145, do RPAF-BA/99, pela realização de perícia fiscal dos documentos fiscais apresentados, cuja análise tem o condão de ilidir a cobrança equivocada do imposto que foi pago na apuração mensal da Impugnante. Para cumprimento ao previsto no parágrafo único do art. 145, do RPAF-BA/99, apresenta os quesitos, às fls. 29 e 30.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, notadamente a produção de prova documental superveniente.

Na informação fiscal, fls. 94 a 96, o Autuante inicialmente, descreve os fatos da autuação, resume as alegações defensivas e reafirma a constituição do presente crédito fiscal, salientando que a ação fiscal foi devidamente fundada com base nos preceitos do Protocolo ICMS 10/91 e art. 289, do RICMS-BA/12.

Revela que o art. 332, do RICMS-BA/12, trata dos prazos de recolhimento do imposto e das mercadorias sujeita à Substituição Tributária.

Prossegue observando que o item 1, do inciso III, do art. 332, do RICMS-BA/12, estabelece que, mesmo que o estabelecimento possua inscrição de Substituto Tributário ativa no CAD-ICMS-BA, caso ele não faça a retenção do imposto, ou faça em valor inferior ao estabelecido no Convênio ou Protocolo, o momento do pagamento passa a ser antes da entrada nesse Estado.

Quanto à alegação da defesa de não observância da dedução prevista no RICMS-BA/12, esclarece

que foi feita uma nova planilha demonstrando os pagamentos posteriores, fl. 97, na qual consta o débito no valor de R\$89.256,84.

Reafirma que o Auto de Infração é Procedente, pois a ação fiscal encontra-se amparada em lei, com substrato legal, não tendo dentro do PAF nenhuma procedência a tese defensiva pretendida pelo Autuado.

Em nova manifestação, fls. 103 a 111, o Impugnante reprisa os mesmos argumentos defensivos em relação à análise fática e quanto às descon siderações das deduções da base de cálculo do ICMS-ST, no qual a alega que a fiscalização majorou indevidamente o valor do imposto devido.

Assinala que na informação fiscal, fl. 94 a 96, o Autuante reconheceu que não observou algumas reduções da base de cálculo prevista no RICMS/BA, elaborando uma nova planilha de cálculo, mas, de outro lado, aduziu que, ainda assim, os valores declarados seriam menores que o devido e, portanto, a autuação deveria ser julgada procedente, tendo em vista o disposto no art. 332, inciso III, inciso “g”, item I, do RICMS-BA/12.

Observa que os novos cálculos realizados pelo Autuante resultaram no valor de ICMS/ST devido na operação de R\$89.256,84, enquanto apurou e pagou o montante de R\$88.678,94. Registra a improcedência do Auto de Infração, uma vez ter restado comprovado pela própria Fiscalização, que recolheu a exigência fiscal incidente na operação, inclusive, em valor superior ao considerado devido. Frisa que os argumentos apresentados pelo Fiscal Autuante não foram capazes de comprovar a materialidade da suposta infração ou sequer elucidar os motivos pelos quais pudesse manter a constituição.

Afirma que o novo cálculo apresentado pelo Autuante conclui-se que este corroborou os argumentos expostos pelo Impugnante, tendo reconhecido que houve equívoco na adoção dos critérios jurídicos utilizados para imputar-lhe a suposta infração de retenção a menos do ICMS e, ao final, demonstrou que o ICMS/ST incidente na operação foi inclusive menor do que apurou e recolheu.

Assinala também que o Autuante alega que a exigência deveria ser mantida com base no art. 332, inciso III, alínea “g”, item 1, do RICMS/BA. Frisa que o referido dispositivo não consta no Auto de Infração, portanto, o Autuante está inovando em sede de Informação Fiscal, o que não se pode tolerar, pois tal alteração de critério jurídico é vedada pelo art. 146, do CTN.

Assevera que, como reteve a mais o ICMS/ST devido na operação, tal fato, por si só, já afastaria a aplicação deste artigo ao presente caso.

Continua registrando ainda que se assim não fosse, o dispositivo não seria aplicável ao presente caso. Observa que o referido artigo versa exclusivamente acerca de prazo enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, isto é, aplica-se somente nos casos em que o Contribuinte é obrigado a realizar o pagamento antecipado do ICMS/ST na saída da mercadoria aos destinatários localizados no Estado da Bahia.

Assevera que, diante da simples análise do dispositivo supra aludido, verifica-se a sua total inaplicabilidade ao presente caso, uma vez que as operações interestaduais objeto da autuação (possuindo a Bahia como destinatário) estão sujeitas ao regime de “conta-corrente” fiscal.

Afirma que além da improcedência do Auto de Infração em virtude dos cálculos equivocados, o que, por si só, já afastaria a aplicação do art. 332, inciso III, alínea “g”, item 1, do RICMS-BA/99, fato é que o Autuante também acabou por descon siderar que o ICMS/ST e FUNCEP/ST é recolhido sob o regime de Substituição Tributária por apuração mensal, de modo a não ser possível exigir-lhe o pagamento do tributo no ato de entrada da mercadoria no presente Estado.

Arremata reafirmando que não poderia a Fiscalização exigir o pagamento antecipado do ICMS na barreira por suposta retenção a menos no Estado de origem, considerando que fazia jus ao recolhimento do ICMS pelo regime de “conta-corrente fiscal”, cujo vencimento se daria em

momento posterior ao da lavratura do presente Auto de Infração.

Conclui pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração.

## VOTO

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS em razão da retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, na venda de cerveja em lata através do Danfe nº 633.184, fl. 06, realizada para contribuinte localizado no Estado da Bahia, conforme demonstrativo de débito colacionado à fl. 08, no valor de R\$95.422,69. Consta o ICMS SUBSTITUIÇÃO, destacado no referido Danfe no valor de R\$80.882,69, fl. 06.

Em sede de defesa, o Impugnante alegou que o cálculo da exigência foi realizado pelo Autuante com equívoco aplicando a redução da carga tributária correspondente 27%, tendo em vista que foi desconsiderada a redução da carga tributária para 25%, prevista na alínea “a”, do inciso XLVII, do RICMS-BA/12. Apresentou o cálculo do imposto, fl. 74, contemplando a carga tributária efetiva de 25%, no valor de R\$88.678,94, [R\$80.882,89, de ICMS ST e R\$7.796,25 do Fundo de Pobreza], sendo a carga do ICMS-ST 23%, e a carga tributária FECOP de 2%. Asseverou também o Defendente, que nos documentos fiscais que carrou aos autos é possível observar que a Nota Fiscal nº 633.184, de saída, objeto da autuação, foi devidamente escriturada no Livro Fiscal competente. Informou que para a competência de agosto de 2018 foi apurado débitos de ICMS no valor de R\$5.641.402,98 e créditos de ICMS no montante de R\$108,27, foi apurado o saldo “a pagar” de R\$5.641.294,71. Arrematou assinalando que dentro prazo legal para recolhimento do tributo (dia 09 de setembro de 2018) efetuou o pagamento do ICMS/ST no valor R\$5.142.672,81 (correspondente a 23% da carga tributária) e do FUNCEP/ST no montante de R\$498.621,90 (correspondente a 2% da carga tributária), conforme podemos verificar nas GNRES e comprovantes de pagamento, anexados as fls. 89 a 92.

O Autuante, ao prestar a informação fiscal inicialmente informou que mantém a autuação e apresenta à fl. 97, novo cálculo do ICMS-ST, totalizando o valor de R\$89.256,84, sendo R\$81.460,59, do ICMS-ST e, R\$7.796,25, do FUNCEP.

O Defendente, ao se manifestar acerca da informação fiscal, destacou que no demonstrativo acostado à fl. 97, que o Autuante novamente se equivocou ao realizar o cálculo do imposto devido por substituição tributária, pois aplica a referida redução da carga fiscal, exclusivamente para o cálculo do ICMS-ST e não para não para o ICMS destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza - FUNCEP/ST.

No caso em exame, consoante o explicitado acima, os valores indicados nos demonstrativos de débito elaborados, pelo Autuante não trazem segurança alguma em relação à apuração da base de cálculo e do imposto exigido.

Assim, ante a incerteza decorrente dos diversos valores apurados, entendo não restar configurado nos autos, a demonstração, de forma clara e compreensiva, da apuração da base de cálculo do imposto lançado.

Diante do exposto, considerando que de acordo com a alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, é nulo o lançamento de ofício “que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”, concluo que deve ser decretada a nulidade do presente lançamento

Representa-se à autoridade fazendária competente, para verificar a possibilidade de renovação do procedimento fiscal no estabelecimento do autuado para exigir o imposto efetivamente devido, a salvo de falhas e incorreções.

Ante o exposto, VOTO pela NULIDADE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração **nº 099883.0416/18-6**, lavrado contra **CERVEJARIAS KAISER BRASIL S.A.**

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA