

**PROCESSO** - A. I. N° 207104.0009/21-1  
**RECORRENTE** - CAF - CRYSTAL ÁGUAS DO NORDESTE LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0174-03/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/04/2022

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0076-12/22-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Comprovado que cada nota fiscal de remessa por conta e ordem de água mineral tem a nota fiscal de venda correspondente, na qual está destacado o ICMS-ST, conforme referência na nota fiscal de remessa à nota fiscal de venda, as quais contêm as mesmas mercadorias, datas e quantidades. Razões recursais capazes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, localizado em Maceió (AL), contra a Decisão da 3<sup>a</sup> JJF, proferida através do Acórdão n° 0174-03/21-VD, a qual se refere ao Auto de Infração em lide, lavrado em 12/03/2021 para exigir o valor de ICMS de R\$730.761,90, referente às competências de janeiro de 2019 a maio de 2020, sob acusação de:

*“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia.”*

*Identificou-se que a empresa fez diversas remessas para estabelecimentos comerciais situados no Estado da Bahia, de produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária sem retenção e pagamento do imposto devido, título de REMESSA EM VENDA A ORDEM DE TERCEIROS – CFOP 6.923, enquanto que tais operações não possuem qualquer vínculo com vendas anteriores realizadas com tal finalidade, ou seja, não se relacionam com vendas anteriormente feitas com base no CFOP 6.118 ou 6.119, conforme previsto na legislação que disciplina a matéria (Ajuste SINIEF 07/01), ensejando-se, portanto, a cobrança do tributo devido a este estado.”*

A Decisão recorrida considerou Procedente o Auto de Infração, diante das razões de mérito a seguir:

### VOTO

[...]

*Quanto ao mérito, o Auto de Infração trata da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a agosto, outubro a dezembro de 2019; janeiro a abril e maio de 2020.*

*A autuação fiscal se refere a operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária, sendo atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo em favor da Unidade Federada destinatária, e o autuado não desconhece a sua obrigação de reter e recolher o imposto retido*

*O Defendente alegou que de acordo com o Decreto n° 35.245/91 (RICMS/AL), uma vez que o estabelecimento autuado está localizado no Estado de Alagoas, e o RICMS-BA, Decreto n° 13.780/2012, disciplinam que em caso de remessa por conta e ordem, o ICMS deve ser destacado na nota fiscal de venda, liberando-se do destaque a nota de simples remessa.*

*Observo que no caso de vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida Nota Fiscal com indicação de que se destina a simples faturamento, inexistindo o destaque do ICMS.*

*Por ocasião da efetiva saída global ou parcelada das mercadorias, o estabelecimento vendedor emite Nota Fiscal em nome do adquirente, constando o valor da operação, o destaque do ICMS, e tendo como natureza da operação “remessa por conta e ordem de terceiro”.*

*Para melhor compreensão da matéria em análise, vale reproduzir o art. 340 do RICMS-BA/2012:*

*Art. 340. Nas vendas à ordem, por ocasião da entrega global ou parcelada da mercadoria a terceiro, deverá ser emitida nota fiscal (Conv. S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87):*

*I - pelo adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, em nome do destinatário das mercadorias, consignando-se, além dos demais requisitos, o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do estabelecimento que irá efetuar a remessa;*

*II - pelo vendedor remetente:*

*a) em nome do destinatário, para acompanhar o transporte das mercadorias, sem valor das mercadorias e sem destaque do ICMS, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*1 - como natureza da operação, a expressão “Remessa por conta e ordem de terceiro”;*

*2 - o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal de que trata o inciso I deste artigo, bem como o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do seu emitente;*

*b) em nome do adquirente originário, com destaque do ICMS, quando devido, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*1 - como natureza da operação, a expressão “Remessa simbólica - venda à ordem”; o número de ordem, a série e a data da emissão da nota fiscal prevista na alínea “a”, bem como o número de ordem, a série, a data da emissão e o valor da operação constante na nota fiscal de que trata o inciso I.*

*Na descrição dos fatos, consta a informação de que “a empresa fez diversas remessas para estabelecimentos comerciais situados no Estado da Bahia, de produtos enquadrados no regime de Substituição Tributária sem retenção e pagamento do imposto devido, a título de Remessa em venda à ordem de terceiros – CFOP 6.923, enquanto que tais operações não possuem qualquer vínculo com vendas anteriores realizadas com tal finalidade, ou seja, não se relacionam com vendas anteriormente feitas com base no CFOP 6.118 ou 6.119, conforme previsto na legislação que disciplina a matéria (Ajuste SINIEF 07/01), ensejando-se, portanto, a cobrança do tributo devido a este Estado”.*

*CFOP 6.923 se refere a “REMESSA DE MERCADORIA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS, EM VENDA À ORDEM”; CFOP 6.118 e 6.119 – “VENDA DE PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO ENTREGUE AO DESTINATÁRIO POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE ORIGINÁRIO, EM VENDA À ORDEM” e o CFOP 6403, será usado para as operações de saídas de mercadorias em operações interestaduais de uma mercadoria que está listada em Acordo entre os Estados, e que será cobrado o ICMS de ST na operação.*

*O Autuado afirmou que, quando da venda de água mineral para empresa localizada no Estado da Bahia (Norsa Refrigerantes), emitiu da nota fiscal correspondente com o destaque tanto do ICMS normal como do ICMS ST. É o caso, por exemplo, das notas fiscais nºs 22.533 (fl. 101 do PAF) e 22.590 (fl. 105 do PAF).*

*Informou que em ato seguinte, emite a nota fiscal de remessa de venda à ordem para o depósito fechado do estabelecimento do adquirente da mercadoria (Norsa Refrigerantes), também localizado no Estado da Bahia, e conforme previsão legal, sem o destaque do imposto, já que este faz parte da composição do documento fiscal de venda. É o caso, por exemplo, das notas fiscais autuadas nºs 22.536 (fl. 102), e 22.593 (fl. 106), nas quais há referência à nota fiscal de origem (venda) nºs 22.533 e 22.590, no campo “dados adicionais – informações complementares”. Assegurou que as notas fiscais contemplam os mesmos produtos, quantidades e foram emitidas no mesmo dia, conforme quadro que elaborou à fl. 56v. Disse que essa situação ocorreu para todas as notas fiscais de remessa indicadas pela fiscalização, e conclui ser incontestável a improcedência do lançamento fiscal.*

*O Autuante informou que foram relacionadas notas fiscais de vendas de mercadorias (CFOP 6403), sobre as quais não houve retenção do ICMS devido, e remessa por conta e ordem de terceiros (CFOP 6923), feitas em desconformidade com as determinações contidas no regramento legal específico, desconexas das operações originais a que estariam supostamente vinculadas.*

*Disse que a autuação contém a exigência do ICMS ST devido ao Estado da Bahia, pela venda de água mineral para estabelecimentos filiais da empresa Norsa Refrigerantes (Coca-Cola), localizados neste Estado (CFOP 6403), ou supostas remessas por conta e ordem de terceiros (CFOP 6923), realizadas em desconformidade com a legislação.*

Citou como exemplo a operação efetuada através da NF 22.536, (fl. 22), destinada a Norsa Refrigerantes de Porto Seguro, que supostamente, seriam aqueles produtos vendidos através da NF 22.533, (fl. 23), e adquiridos pela Norsa Refrigerantes de Vitória da Conquista. A citada nota fiscal de venda (fl. 23), não contém qualquer indicativo de que os produtos ali referidos seriam objeto de entrega em endereço diverso do estabelecimento comprador, conforme exige a legislação. Ao contrário, no cotejo de tais documentos, conclui-se naturalmente que a suposta remessa por conta e ordem de terceiros, não possui relação com a nota fiscal de venda que indica vinculação.

Analizando os documentos apresentados pelo Defendente, constato que à fl. 101, encontra-se a NF 22.533, tendo como natureza da operação “venda produção oper c/ merc suj reg sub trib”, e o destinatário Norsa Refrigerantes S/A V Conquista, CNPJ 07.196.033/0023-03. A NF 22536, (fl. 102), que menciona a NF 22533 nas “Informações Complementares”, tem como natureza da operação “remessa merc rec vend rem em venda a ordem” e como destinatário Norsa Refrigerantes S/A Porto Seguro, CNPJ 07.196.033/00030-32.

Outro exemplo é a NF 22576, (fl. 103), tendo como natureza da operação “venda produção oper c/ merc suj reg ub trib”, e o destinatário Norsa Refrigerantes S/A V Conquista, CNPJ 07.196.033/0023-03. A NF 22580, (fl. 104), que menciona a NF 22576 nas “Informações Complementares”, tem como natureza da operação “remessa merc rec vend rem em venda a ordem”, e como destinatário Norsa Refrigerantes S/A Ilhéus, CNPJ 07.196.033/00024-94.

Os demais exemplos citados no presente processo se encontram na mesma situação: a nota fiscal de venda com destaque do ICMS-ST tem como destinatário um estabelecimento, e a nota fiscal de remessa é destinada a outro estabelecimento em outra cidade do Estado da Bahia, embora sejam de empresas do mesmo titular.

Vale ressaltar, que para efeito da legislação tributária, é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, conforme estabelece o § 3º, II, do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas operações de remessa de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS, inexistindo previsão legal para qualquer tipo de compensação.

Dessa forma, concordo com a conclusão do Autuante, de que há falta de vinculação objetiva entre venda à ordem (CFOP 6118/6119), e remessa por conta e ordem (CFOP 6923), conforme exigido pela legislação, sendo certo que os produtos foram enviados e entregues a estabelecimentos diversos situados em território baiano, sendo cabível a exigência do ICMS ST de responsabilidade direta do estabelecimento remetente, por imperativo legal.

Concluo, que no caso em exame, nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal, estando comprovado o cometimento da infração apontada, sendo devido o imposto exigido no presente lançamento.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação tributária, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O Impugnante alegou ainda, que deve ser levado em consideração o benefício da dúvida, com base no art. 112 do CTN. Se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no mencionado artigo, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em combate.

Entretanto, não há como aplicar o referido princípio, uma vez que não existem dúvidas quanto à infração imputada ao autuado, ficando indeferida a solicitação do defendente.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 226/239, onde diz que o caso merece ser reanalizado, visto que foram desconsiderados importantes argumentos, havendo inclusive equívoco nas premissas adotadas pelos julgadores, diante dos fundamentos preliminares de nulidade do lançamento fiscal, em decorrência da preterição do direito de defesa por ausência de comprovação, conforme alegado na defesa, tendo a Decisão recorrida ignorado que a apresentação das chaves de acesso ou notas fiscais é essencial para comprovar os dados indicados, bem como os valores exigidos e, consequentemente, a própria acusação fiscal, tendo

em vista que o autuante só apresentou planilha demonstrativa da infração, a qual, sem os demais documentos se mostra insuficiente para assegurar o juízo de valor e certeza jurídica aos valores / dados apresentados, cuja ausência prejudica a verificação da materialidade da indicação, descrição e dos valores apresentados, violando o direito de defesa. Pede nulidade do Auto de Infração.

No mérito, alega que a acusação não procede uma vez que para toda nota fiscal de remessa existe a nota fiscal de venda correspondente, na qual está destacado o ICMS-ST, cujo procedimento adotado pelo recorrente está amparado nos RICMS de Alagoas e da Bahia, os quais disciplinam que, em caso de remessa por conta e ordem, o ICMS deve ser destacado na nota fiscal de venda, liberando-se do destaque a nota de simples remessa, do que transcreve legislações (art. 340, RICMS/BA).

Diz ter comercializado água mineral para Norsa Refrigerantes, localizada no Estado da Bahia, emitida nota fiscal correspondente com o destaque tanto do ICMS normal como do ICMS ST, do que cita como exemplos as de nºs 22.533 e 22.590 e, em seguida, emitidas as notas fiscais de remessas de vendas à ordem para o depósito fechado do estabelecimento do adquirente, também localizado na Bahia, sem destaque do imposto, já que este faz parte da composição do documento fiscal de venda. E nas notas de remessas, ora autuadas, nºs 22.536 e 22.593, no campo “dados adicionais – informações complementares”, fez a indicação da nota de venda de origem, devidamente tributada, cujas notas fiscais contemplam os mesmos produtos, quantidades e foram emitidas no mesmo dia.

O recorrente aduz que a Decisão recorrida desconsiderou tais exemplos documentais por entender que “... a nota fiscal de venda com destaque do ICMS-ST tem como destinatário um estabelecimento, e a nota fiscal de remessa é destinada a outro estabelecimento em outra cidade do Estado da Bahia, embora sejam de empresas do mesmo titular”, do que afirma o recorrente que essa assertiva contraria a própria lógica da operação de “Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem (CFOP 6923)”, pois sempre existirá o remetente/vendedor, o adquirente original e o destinatário, destacando-se o imposto somente na NF-e do vendedor ao adquirente. Já ao destinatário, o outro estabelecimento citado na Decisão, a NF-e servirá tão somente para acompanhar a mercadoria, eis que será emitida sem valor da operação e sem destaque do ICMS (art. 340/RICMS).

Neste sentido, o recorrente diz ser insuficiente o argumento fiscal de que não houve vinculação entre as notas fiscais de venda e posterior remessa, especialmente porque a Decisão recorrida parte de premissa equivocada, ignorando a natureza da operação e ainda o RICMS/BA, razão de requerer a declaração da improcedência do lançamento.

Tece considerações sobre a exorbitância da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto exigido, por violar aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, previstos no art. 150, IV, da Constituição Federal, do que cita que o STF confirmou o patamar razoável de 20% a 30% para arbitrar multas tributárias.

Invoca o art. 112 do CTN que prevê, em caso de dúvida, a interpretação jurídica deve favorecer ao contribuinte, apesar de, na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidenciar-se a certeza do recorrente em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da improcedência da autuação.

Por fim, requer seja provido o Recurso Voluntário para declaração da nulidade e/ou improcedência do lançamento, dada a contrariedade às leis de regência e, sucessivamente, em 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 e, em dúvida, aplique-se o art. 112 do CTN.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação

oral, Sra. Viviane Vale de Oliveira - OAB/PE nº 25.108.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir do sujeito passivo, localizado no Município de Maceió (AL) o ICMS no valor histórico de R\$730.761,90, acrescido da multa 60%, inerente aos meses de janeiro de 2019 a maio de 2020, sob acusação de que o recorrente deixou de proceder a retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações interestaduais de produtos sujeitos ao regime de Substituição Tributária destinadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, visto que identificou-se diversas notas fiscais com natureza de operação de REMESSA EM VENDA A ORDEM DE TERCEIROS – CFOP 6.923, **sem qualquer vínculo** com vendas anteriores feitas com base no CFOP 6.118 ou 6.119, ensejando-se a exigência do tributo devido a este Estado.

Inicialmente, rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração eis que inexiste o alegado prejuízo ao direito de defesa, pois, o fato de no demonstrativo fiscal não consignar o número da chave de acesso da nota fiscal não cerceou o direito de defesa do sujeito passivo, visto que no referido demonstrativo foram indicados os números dos documentos fiscais, emitidos pelo próprio contribuinte, o que lhe proporcionou todas as condições de identificação das notas fiscais, objeto da exação, conforme ocorreu, tendo em vista os exemplos documentais citados na peça de defesa.

Quanto ao mérito, a tese recursal é de que para toda nota fiscal de remessa por conta e ordem de água mineral existe a nota fiscal de venda correspondente, na qual está destacado o ICMS-ST, cujo procedimento adotado pelo recorrente está amparado no art. 340 do RICMS/BA.

A título de exemplo, cita as notas fiscais de remessas de vendas à ordem de nºs 22.536 e 22.593, ora autuadas, destinadas ao depósito fechado do adquirente Norsa Refrigerantes, também localizado na Bahia, as quais no campo “dados adicionais – informações complementares” indicam as notas de vendas de origem de nºs 22.533 e 22.590, devidamente tributadas, cujas notas fiscais contemplam os mesmos produtos, quantidades e foram emitidas no mesmo dia.

A conclusão na Decisão recorrida é de que a nota fiscal de remessa é destinada a outro estabelecimento no Estado da Bahia, embora do mesmo titular, os quais são autônomos e, como tal, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS, razão para concordar com a conclusão do Autuante de que há falta de vinculação objetiva entre venda à ordem (CFOP 6118/6119), e remessa por conta e ordem (CFOP 6923), conforme exigido pela legislação, pois os produtos foram enviados e entregues a estabelecimentos diversos situados em território baiano, sendo cabível a exigência do ICMS-ST de responsabilidade direta do estabelecimento remetente, por imperativo legal.

Da análise dos documentos fiscais, tanto sob CFOP 6923 (Remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em operações com armazém geral ou depósito fechado) ou sob CFOP 6401 (Venda de produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), observa-se que, efetivamente, cabe razão ao sujeito passivo quanto a sua alegação de que para toda nota fiscal de remessa por conta e ordem de água mineral, relacionada no demonstrativo fiscal, existe a correspondente nota fiscal de venda, na qual está destacado o ICMS-ST.

Tal conclusão se verifica através do cotejo dos documentos fiscais, às fls. 101 a 201 dos autos, nas quais se comprovam a existência de vinculação no campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” da *nota fiscal de remessa*, através do número do pedido e da referência à nota fiscal de venda, em cujos documentos fiscais contêm as mesmas mercadorias, datas e quantidades.

Ademais, através consulta cadastral, verifiquei que os estabelecimentos destinatários das remessas dos produtos possuem atividade de depósito fechado, o que vem a corroborar com as alegações recursais, como também que, por se tratarem de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, com fase de tributação posteriores encerradas, sequer haveria o que exigir de imposto sob o entendimento de que os produtos foram entregues a estabelecimentos diversos no território baiano, salvo se provado tratar-se de operações de vendas distintas, o que não ocorreu.

Diante de tais considerações, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 207104.0009/21-1, lavrado contra **CAF - CRYSTAL ÁGUAS DO NORDESTE LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de março de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN – REPR. DA PGE/PROFIS