

PROCESSO - A. I. N° 232232.0076/19-0  
RECORRENTE - CLUBE DA CERVEJA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0216-02/20-VD  
ORIGEM - DAT SUL / IFMT SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/01/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0469-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DO RESPECTIVO DOCUMENTO FISCAL. Provado nos autos que as mercadorias objeto da exação, e destinadas a comercialização estavam na posse do sujeito passivo desacompanhada de documentação fiscal, situação em que o imposto deve ser exigido (Art. 6º, IV, Lei nº 7.014/96). Exação reduzida em face da redução de base de cálculo prevista no Art. 268, XLVIII, do RICMS/12. Sendo mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária, com encerramento de fase de tributação e não tendo sido exigido o imposto devido pelas subseqüentes operações de saídas, observando-se o prazo decadencial, com fundamento no Art. 156 do RPAF/99, recomendou-se a constituição de lançamento, Não acolhidas as arguições de nulidade. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/08/2019, em razão da seguinte irregularidade:

**Infração 01 - 51.01.01:** Transporte ou operação de mercadorias sem documentação fiscal, em 30/05/2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 22.024,94, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, IV, “a”, da Lei nº 7.014/96.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0216-02/20-VD (fls. 37 a 42), com base no voto a seguir transcrito:

*“Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 05, 06, e 08, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§ , 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-06); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator.*

*Como acima relatado, vê-se que a acusação fiscal é de falta de recolhimento de ICMS devido por flagrante de mercadorias estocadas sem a documentação fiscal correspondente e Defesa do Autuado centra-se em: a) nulidade da autuação por alegada falta de elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração, considerando que não foi lavrado no “trânsito de mercadorias”, mas no depósito do contribuinte; b) ainda que admitindo a irregularidade, por se tratar de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (cerveja), reproduzindo o art. 292, do RICMS-BA e art. 42, XXIII da Lei 7014/96, ela seria apenas passível de multa formal pela falta de emissão de documento fiscal; c) exação incorretamente calculada sob alíquota de 28% e não 25%.*

Como dispõe o art. 154 do RPAF, antes da análise de mérito devo apreciar as preliminares suscitadas.

Contra a alegação de nulidade do lançamento porque não foi lavrado no “trânsito da mercadoria”, mas no depósito do Autuado, o § 4º do art. 40 da Lei 7014/96 dispõe que “também se considera em situação irregular a mercadoria exposta a venda, armazenada para formação de estoque ou oculta ao fisco por qualquer artifício, sem documentação que comprove sua origem ou pagamento do imposto devido”, situação que foi flagrada pelo autuante no exercício de sua competência funcional quando em ronda fiscal e devidamente documentada nos autos com o Termo de Apreensão de Mercadorias e Declaração de Estoque assinada por preposto do contribuinte autuado por ter acompanhado a contagem na oportunidade do flagrante (fls. 05 e 06).

Considerando que conforme art. 16 e 16-A da Lei 7014/96, sobre “bebidas alcoólicas” que é o objeto da autuação (cerveja), incide a alíquota de 27% (sendo 25% pelo art. 16 + 2% pelo art. 16-A, em face do Fundo Estadual de Erradicação e Combate à Pobreza, há a inconsistência apontada pelo Impugnante, pois, de fato, figura no demonstrativo de débito da infração (fl. 01), a alíquota de 28%. Contudo, tal inconsistência em nada prejudica ao contribuinte autuado com relação à exação contida neste AI, tendo em vista que, além de, conforme a planilha de cálculo de fl. 04 constar a correta alíquota de 27%, como veremos na apreciação de mérito, o valor do imposto devido pela infração está apenas parcialmente exigido neste PAF. Portanto, sem fundamento lógico ou jurídico as preliminares de nulidade suscitadas. Rejeito-as, pois.

Superada a questão preliminar, passo a apreciar o mérito do caso.

De logo, ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A mercadoria objeto da autuação é cerveja, bebida alcoólica enquadrada no Regime de Substituição Tributária cuja MVA para operações internas é 140% (item 3.16, do Anexo 1, do RICMS-BA/2012, vigente no período da ocorrência) que, no caso da infração (mercadoria tributável desacompanhada de documentação fiscal), por solidariedade expressa no art. 6º, IV da Lei 7014/96, a responsabilidade pelo pagamento e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito é da pessoa física ou jurídica que a detiver. No caso, o contribuinte autuado. Assim, não é o caso de mera penalidade formal como insinua o Impugnante.

Para um objetivo deslinde da questão, com os grifos que encaro pertinentes, a reger a situação está a seguinte legislação,

#### **Lei 7014/96**

**Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:**

...

**IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;**

**Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:**

...

**§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:**

**I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:**

**a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;**

...

**Art. 13. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do contribuinte ou responsável, é:**

**I - tratando-se de mercadoria ou bem:**

**a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;**  
**b) onde se encontre:**

**I - quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhados de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;**

...

**Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:**

...

**II - 25% nas operações e prestações relativas a:**

...

**b) bebidas alcoólicas;**

...

**Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.**

**Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:**

**I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes:**

...

**b) nas demais hipóteses, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, incluídas todas as despesas que as tenham onerado;**

**II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:**

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;**
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;**
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.**

...

**§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas da unidade federada de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.**

**Art. 34. São obrigações do contribuinte:**

...

**XIV-B. - exigir do estabelecimento vendedor ou remetente das mercadorias, ou do prestador do serviço, conforme o caso, os documentos fiscais próprios, sempre que adquirir, receber ou transportar mercadorias, ou utilizar serviços sujeitos ao imposto;**

**Art. 40. Constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo, especialmente das previstas no art. 42 desta Lei.**

...

**§ 3º A mercadoria será considerada em trânsito irregular no território baiano se estiver desacompanhada de Nota Fiscal ou documento equivalente ou acompanhada de documento falso ou inidôneo, como definidos em regulamento.**

**§ 4º Considera-se também em situação irregular a mercadoria exposta a venda, armazenada para formação de estoque ou oculta ao fisco por qualquer artifício, sem documentação que comprove sua origem ou o pagamento do imposto devido.**

**§ 5º A mercadoria, bem, livro ou documento em situação irregular serão apreendidos pelo fisco, mediante emissão de termo próprio, destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato.**

**Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:**

**IV - 100% (cem por cento) do valor do imposto:**

...

**a) quando a operação ou prestação estiverem sendo realizadas sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;**

**RICMS-BA/2012**

*Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

...

**XLVIII - das operações internas com as bebidas alcoólicas a seguir indicadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 25% (vinte e cinco por cento):**

*Art. 153. O órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas.*

*Art. 154. A matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas.*

**ANEXO 1, DO RICMS-BA/2012 – 2019**

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO	Acordo Interestadual / Estados signatários	MVA ajustada aplicada nas aquisições interestaduais	MVA original aplicada nas operações internas
3.16	03.021.00	2203	Cerveja	Prot. ICMS 11/91 – Todo	207,20% (Aliq. 4%) 197,60% (Aliq. 7%) 181,60% (Aliq. 12%)	140%

*Pois bem. Da legislação acima, em face do caso constituir-se em flagrante de mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária cuja base de cálculo do imposto não foi contestada, distribuída em duas incidências, a consequente obrigação tributária, pode ser objetivamente exposta no quadro abaixo:*

Vlr merc	BC Red Resp Solid ICMS remetente	Aliq	ICMS Resp Solidária	MVA 140%	BC Reduz ICMS ST	Aliq	ICMS ST devido	ICMS total devido	ICMS devido neste AI	ICMS a cobrar em fiscaliz. a estabelecimento
78.660,50	72.833,80	27%	19.665,13	110.124,70	101.967,31	27%	27.531,18	47.196,30	19.665,13	27.531,18

a) ICMS de **R\$ 19.665,13**, devido pelo Autuado por responsabilidade solidária e relativa à operação de aquisição da mercadoria, cuja existência da nota fiscal não foi comprada pelo sujeito passivo, crédito constituído pelo lançamento em lide que por conter valor maior reconhecimento parcialmente subsistente;

b) ICMS de **R\$ 27.531,18**, devido pelo Autuado e relativo à antecipação tributária pelas suas próprias operações de revenda da mercadoria sujeita ao Regime de Substituição Tributária Total que possuía em estoque desacompanhada de documentação fiscal, em face da MVA de 140% sobre o valor da mercadoria, mas, a exemplo da incidência anterior, aplicando-se a redução da base de cálculo prevista no art. 268, XLVIII do RICMS-BA/2012, de modo que a carga tributária equivalha a 25%, mas, por não ter sido objeto de cobrança na ocasião do lançamento em apreço, tomando por empréstimo os elementos de prova contidos neste PAF e alertando para observação do prazo decadencial, com fundamento no art. 156 do RPAF, represento à autoridade competente a instauração de novo procedimento fiscal pela Repartição Fiscal de circunscrição do sujeito passivo.

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 51 a 63), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após um breve relato dos fatos, suscitou a nulidade da autuação, nos termos do Art. 18, IV, “a” do RPAF/99, em decorrência da ausência de elementos suficientes para determinar a infração, pois a operação não ocorreu no trânsito de mercadorias, mas em seu depósito.

Disse que a fundamentação da Decisão de piso com arresto em dispositivo legal diverso do destacado na exigência fiscal apenas ratifica as preliminares aduzidas, considerando a incerteza da infração imputada, se decorrente do transporte ou operação de mercadoria sem documentação fiscal ou da manutenção em estoque.

Ressaltou a nulidade do Auto de Infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, citando os Arts. 97, I e II, 114, 116, I, 141, 142 e 144 do CTN, os Arts. 5º, II, 37, “caput” e 150, I da CF/88, e os Arts. 39, III, IV, “b” e 41, II do RPAF/99, doutrina e os Acórdãos JfF nº 0057-06/16 e CJF nº 0410-11/10 e 0211-12/12.

No mérito, alegou a falta de motivo para imputação de transporte ou operação de mercadoria sem documentação fiscal, cabendo apenas a multa por falta de emissão de documento fiscal prevista no Art. 42, XXIII da Lei nº 7.014/96, e erro na alíquota aplicada, entendendo que a alíquota aplicável é 25% (vinte e cinco por cento) e que não pode ser reclamado nesta autuação o adicional de 2% (dois por cento), já que este não foi apontado na exigência fiscal.

Destacou que o Autuante desconsiderou as Notas Fiscais nºs 562.121, 560.274 e 556.023, que elidem a responsabilidade solidária imputada na Decisão de piso.

Afirmou que o CTN define o tributo como “*prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”, estando a validade e eficácia dos atos administrativos condicionados à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, colacionando doutrina.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário para declarar a nulidade da exigência fiscal ou a improcedência do Auto de Infração, bem como que toda e qualquer intimação seja encaminhada para o Autuado, sob pena de nulidade.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Victor José Santos Cirino que exerceu o seu direito regimental da fala.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS e multa em razão do Autuado ter sido flagrado pela equipe de fiscalização de trânsito de mercadorias efetuando transporte ou operação de mercadorias sem documentação fiscal.

Ressalto que as condições de validade das intimações são as previstas no Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

O Autuado suscitou a nulidade da autuação em razão da operação não ter ocorrido no trânsito de mercadorias, mas em seu depósito, inexistindo o motivo para a lavratura do Auto de Infração.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Conforme consta na Informação Fiscal (fl. 30), o Autuado foi flagrado efetuando “carga/descarga de mercadorias, em um certo depósito localizado naquele endereço, que foi constatado pertencer à empresa comercial Clube da Cerveja Ltda., que localiza-se à sua frente”.

Logo, os fatos indicam que se tratava de flagrante de operação com mercadorias sem documentação fiscal, sendo armazenadas em estabelecimento não inscrito, totalmente compatível com a fiscalização no trânsito de mercadorias, irradiando o motivo para a lavratura do Termo de Apreensão de Mercadorias e da Declaração de Estoque e, consequentemente, após a confirmação da falta de lastro documental, do Auto de Infração.

Sendo assim, todos os argumentos apresentados pelo Autuado só têm o condão de reforçar a legalidade da autuação, culminando com o exercício do ato decorrente da atividade plenamente vinculada do Autuante, que foi a lavratura do Auto de Infração.

Afasto as nulidades suscitadas.

No mérito, observo que foi questionado o erro na aplicação da alíquota, bem como a suposta impossibilidade de exigência do adicional de 2% (dois por cento), referente ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, já que este não foi apontado na exigência fiscal.

Constato que realmente houve um equívoco na aplicação da alíquota, por ter sido aplicada a alíquota de 28% (vinte e oito por cento), como também na apuração da base de cálculo do imposto, que não considerou a redução de base de cálculo prevista no Art. 268, XLVIII, “a”, do RICMS/12, o qual foi corrigido pela Decisão de piso.

Quanto à alíquota, a própria Planilha de Cálculo elaborada pelo Autuante já indicava que a alíquota correta era 27% (vinte e sete por cento), correspondente à aplicação da alíquota de 25%

(vinte e cinco por cento), acrescida de 2 (dois) pontos percentuais, referente ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza, conforme previsto nos Arts. 16, II, “b” e 16-A da Lei nº 7.014/96 (fl. 04).

De acordo com o Art. 268, XLVIII, “a” do RICMS/12, a base de cálculo das operações internas com cerveja deve ser reduzida, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 25% (vinte e cinco por cento), o que não foi observado na Planilha de Cálculo, mas efetivamente corrigido pela Decisão de piso.

Quanto às Notas Fiscais nºs 562.121, 560.274 e 556.023, todas emitidas no mês de março de 2019, mais de 5 (cinco) meses antes da flagrante operação, são inservíveis para justificar o imposto das mercadorias encontradas sem documentação fiscal, pois além do tempo decorrido, não coincidem totalmente com as marcas dos itens autuados.

Restou provado nos autos que as mercadorias objeto da exação, e destinadas a comercialização estavam na posse do sujeito passivo desacompanhada de documentação fiscal, situação em que o imposto deve ser exigido, nos termos do Art. 6º, IV, da Lei 7.014/96, citado no enquadramento legal e transcrito abaixo:

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*...  
IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;  
...”*

Portanto, reputo integralmente correta a Decisão de piso, inclusive quanto à recomendação de instauração de novo procedimento fiscal, a ser realizado no estabelecimento do Autuado pela INFAZ OESTE, para exigir o imposto referente à substituição tributária relativo às operações subsequentes.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232232.0076/19-0**, lavrado contra **CLUBE DA CERVEJA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 19.665,13**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, IV, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a instauração de novo procedimento fiscal, em fiscalização de estabelecimentos a ser realizado pela INFAZ OESTE, para verificar a possibilidade de constituição do crédito devido pela antecipação tributária total relativo às operações subsequentes de saída das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária flagrante na posse do sujeito passivo sem documentação fiscal.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2023.

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR DA PGE/PROFIS