

PROCESSO	- A.I. Nº 00566962/91
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- REFRIGERANTES DA BAHIA S/A
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF nº 0247-03/03
ORIGEM	- INFAZ SIMÕES FILHO
INTERNET	- 03.10.03

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0079-12/03

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFRIGERANTES. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Com base em resultado apurado através de diligência, foi retificado o levantamento fiscal reduzindo-se o débito originalmente apontado. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhida a preliminar de prescrição intercorrente, suscitada pelo sujeito passivo. Retificada inexistência existente na Resolução pertinente ao Acórdão recorrido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Refere-se a Recurso de Ofício interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal em relação ao Acórdão nº 0247-03/03 que decidiu pela procedência parcial da infração 2 do Auto de Infração em referência, a qual, está consignada no relatório da Decisão recorrida nos seguintes termos: *“Erro na base de cálculo do imposto, por substituição tributária, ao excluir da referida base de cálculo o valor do ICMS, cujo destaque se constitui numa mera indicação para fins de controle”*.

No tocante aos argumentos da defesa e dos autuantes em relação a referida infração 2, a ilustre relatora da 1ª Instância consignou, em relação a empresa autuada, que: *“Quanto à infração 2, discorda da autuação e, citando dispositivos do RICM/81 e do RICMS/89, argumenta que não há, na legislação, a previsão para inclusão do imposto na base de cálculo para a substituição tributária”*.

Já em relação aos autuantes, está dito o que se consigna abaixo:

1. a norma de que o ICM/ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o seu destaque mera indicação, é princípio básico do imposto estadual e deve ser aplicado também para a apuração do imposto por substituição tributária;
2. só foi possível aplicar essa regra no período posterior a outubro/89, porque o autuado, anteriormente, escriturava conjuntamente, tanto as mercadorias de sua fabricação (5.11), quanto as mercadorias para revenda (5.12), impedindo o cálculo do imposto, por substituição tributária, já que não constava, em nenhum documento, o valor do imposto retido na fonte;
3. na sistemática da substituição tributária, a lei se utiliza de um terceiro (substituto tributário), responsabilizando-o pela retenção e pagamento do imposto devido pelo substituído (contribuinte), devendo-se proceder, nessa operação, do mesmo modo que nas operações normais e a diferença é apenas o cálculo da retenção do imposto.

Foram efetuadas diligências fiscais, cujas solicitações e resultados estão postos da seguinte forma:

“O então relator converteu o PAF em diligência (fl. 144) para que as autuantes fundamentassem a acusação fiscal, constante do item 2 da autuação, juntando notas fiscais e explicitando a forma de cálculo dos demonstrativos de fls. 104 a 118. Por fim, determinou que se reabrisse o prazo de defesa e se retornassem os autos à PROFIS para novo pronunciamento.

As autuantes, em resposta à solicitação (fl. 148), explicam que o contribuinte excluía da base de cálculo, a fim de apurar o imposto por substituição tributária, o próprio valor do imposto destacado na nota fiscal e, agindo dessa forma, apurava o imposto sempre a menos que o valor realmente devido. Ao final, demonstram esse raciocínio com um exemplo matemático.

Informam, ainda, que a jurisprudência desse CONSEF, bem como a PROFIS, não consideram válido o método de cálculo utilizado na presente autuação, tendo sido julgados improcedentes, diversos Autos de Infração, ao entendimento de que se deve levar em conta os elementos elencados no artigo 76, inciso II, do RICMS/89. Assim, se entender desse modo, propugnam pela procedência parcial deste lançamento.

A 5ª JJF enviou o processo em diligência às autuantes (fls. 150 e 151) para que, em relação à infração 2:

1. informassem se os produtos vendidos pelo autuado possuíam preços máximos fixados pelo CIP;
2. esclarecessem se o valor de base de cálculo apurado nos livros do contribuinte, sob o código 5.11, representava o somatório dos preços máximos fixados pelo CIP, para os produtos vendidos por ele e, em caso negativo, que refizessem o demonstrativo para a adoção da base de cálculo correta;
3. caso os produtos não fossem “cipados”, que as autuantes calculassem a base de cálculo do imposto, por substituição tributária, com base no artigo 76, inciso I, alínea “b”, do RICMS/89 (fls. 150 e 151).

Em resposta à diligência, as autuantes informaram (fl. 152) que os produtos vendidos pelo autuado não possuíam preços máximos fixados pelo CIP e apresentaram um novo demonstrativo de cálculo do imposto devido referente à infração 2 do lançamento.

Depois de intimado, o contribuinte apresentou impugnação ao demonstrativo elaborado pelas autuantes (fls. 167 a 171), reiterando os termos da peça defensiva e afirmando que, ao contrário do que foi por elas informado, os produtos de sua comercialização, à época da autuação, sofriam o controle de preços governamental. Apresenta documentos às fls. 264 a 281 para provar as suas alegações.

Finalmente, suscita a prescrição intercorrente, já que o presente Auto de Infração foi lavrado em 01/07/91, foi acostada a defesa em 31/07/91 e os autos somente tramitaram em 18/08/00, portanto, nove anos depois. Tal fato, em seu entendimento, importa grave prejuízo ao autuado porque, devido à inércia do Estado, “a atualização monetária do valor devido implicará em enriquecimento sem causa para o Fisco, principalmente porque a defendente em nada contribuiu para essa demora.”

Esta 3ª JJF decidiu converter o PAF a fiscal estranho ao feito (fl. 283), solicitando que esclarecesse as mesmas dúvidas já apresentadas no pedido de diligência efetuado às fls. 150 e 151, em relação à infração 2, e o diligente apresentou o Parecer da ASTEC nº 226/2001 (fls. 289 a 292) inicialmente relatando que as autuantes não demonstraram como foram apurados os valores de base de

cálculo e que o procedimento fiscal somente começou a ser esclarecido após a solicitação da primeira diligência.

Explica ainda o diligente que as autuantes, para apurar a base de cálculo, expurgaram o ICM/ICMS e, após incorporar o IPI, reincluíram o imposto estadual, “o que aumentou o valor da base de cálculo e, conseqüentemente, do imposto calculado sobre a mesma”. Salienta que “foi tomado como valor para determinar a base de cálculo para fins de substituição tributária, todas as saídas tributáveis da empresa, sem considerar que nem todas as saídas estavam sujeitas ao pagamento do imposto por substituição” (é o caso do gás carbônico).

Quanto às indagações apresentadas no pedido de diligência, respondeu que os produtos fabricados pelo contribuinte possuíam preço máximo de venda no varejo e eram os praticados pelo sujeito passivo. Acrescentou que o valor de base de cálculo apurado nos livros do autuado, sob o código 5.11, não representa o somatório dos preços máximos fixados pelo CIP e, portanto, deve ser recalculado.

Prossegue dizendo que o *modus operandi* do sujeito passivo consistia no seguinte: as notas fiscais eram emitidas regularmente e, relativamente às mercadorias enquadradas na substituição tributária, o cálculo do imposto era feito conforme a regra do artigo 76, inciso I, alínea “b”, do RICMS vigente, isto é, ao valor das mercadorias, adicionava-se o IPI e, ao somatório, calculava-se a MVA de 120%, apurando-se a base de cálculo. Sobre este montante era calculado o imposto estadual, à alíquota de 17%, e subtraído o imposto incidente sobre a operação própria, encontrando-se o valor do ICM/ICMS a ser cobrado do adquirente.

Finalmente, apresenta as seguintes conclusões:

1. entende que ficou comprovado o erro de cálculo das autuantes, na apuração da base de cálculo do imposto, conforme a planilha que anexou às fls. 296 e 297, relativa apenas ao dia 19/02/91;
2. “as notas fiscais, verificadas por amostragem relativamente a todo o período, apresentam cálculo correto do imposto”;
3. “a escrita fiscal do autuado está correta e os valores nela constantes refletem os documentos em que se baseiam”;
4. com base nos relatórios diários de vendas e de devoluções (também fornecidos pelo sistema do contribuinte), diz que elaborou a tabela anexada à fl. 298, visando a comprovar a existência de diferenças nos recolhimentos do imposto e, finalmente, apurou que resta a ser exigido, neste item do lançamento, o débito de Cr\$388.834,82 (ou R\$0,14) referente a dezembro/89;
5. afirma, por fim, que não constatou diferenças nos valores referentes à infração 1.

A 3ª JJF decidiu a lide com fundamento no Voto abaixo (infração 2):

“Inicialmente, deixo de acatar a preliminar de prescrição intercorrente, suscitada pelo contribuinte, porque não há previsão legal para tal instituto no Direito Tributário, sendo certo que a doutrina e a jurisprudência dominantes não o admitem no acima mencionado campo do Direito, especialmente no âmbito do julgamento administrativo fiscal”.

Observe-se que o Código Tributário Nacional, quando prevê a possibilidade de ocorrência da prescrição, estabelece o seguinte:

*Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.*

Dessa forma, a única previsão legal para a prescrição, no âmbito do Direito Tributário, ocorre a partir da constituição definitiva do crédito tributário, vale dizer, quando de sua inscrição na Dívida Ativa do ente tributante.

O jurista Hugo de Brito Machado, em seu livro *Curso de Direito Tributário* (14ª edição, Malheiros Editores, pp. 151–152), manifesta o seu posicionamento de forma clara a respeito da matéria da seguinte forma:

*Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a execução do crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.*

(.....)

*Há quem entenda que o prazo prescricional se inicia desde o momento em que a Fazenda Pública notifica o sujeito passivo a fazer o pagamento do crédito tributário, mesmo que ainda seja cabível defesa ou recurso. É que o crédito tributário já estaria definitivamente constituído. Mas a interposição de Defesa, ou Recurso, suspenderia o curso da prescrição.*

*Prevaleceu, tanto no Tribunal Federal de Recursos como no Supremo Tribunal Federal, o entendimento segundo o qual a prescrição só tem o seu início quando o crédito tributário esteja definitivamente constituído, vale dizer, quando a Fazenda Pública tenha ação para fazer a respectiva cobrança. E na verdade não se poderia cogitar de prescrição antes do nascimento da ação. Concluído o procedimento de lançamento e assim constituído o crédito tributário, o fisco intima o sujeito passivo a fazer o respectivo pagamento. Se este não é feito no prazo legal, o direito do fisco estará lesado, nascendo, então, para este, a ação destinada à proteção de seu direito creditório. (grifos originais)*

No mérito, (...)

Quanto à infração 2, trata-se de exigência de imposto, por substituição tributária, pelo fato de o autuado ter excluído da base de cálculo, o próprio valor do imposto destacado na nota fiscal.

O RICM/81 e o RICMS/89 (artigo 79) continham dispositivos que salientavam que o montante do imposto integrava a sua própria base de cálculo, constituindo, o respectivo destaque, mera indicação para fins de controle.

Portanto, o contribuinte não poderia, tanto para o cálculo do imposto de apuração normal, quanto para aquele por substituição tributária, excluir o valor destacado na nota fiscal, a título de ICM/ICMS.

Todavia, a forma como as autuantes elaboraram seu demonstrativo de fls. 104 a 118 (explicitado na resposta à diligência solicitada – fl. 148), com o objetivo de verificar a regularidade de pagamento do imposto, contém erros, já que elas deveriam ter considerado, de logo, a base de cálculo nas operações sob o código “5.11”, adicionando o valor do IPI e a Margem de Lucro prevista legalmente de 140%, para apurar a base de cálculo do imposto e, não, repetir o

procedimento do autuado. Por essa razão, o processo foi convertido em diligência às autuantes para a retificação do levantamento fiscal.

As autuantes elaboraram novo demonstrativo, após informarem que os produtos comercializados pelo autuado não eram sujeitos ao controle governamental de preços, fato negado pelo contribuinte que, inclusive, anexou diversas portarias ministeriais que comprovam que os produtos eram “cipados” à época dos fatos geradores.

Sendo assim, os autos foram convertidos em diligência, a fiscal estranho ao feito, para que dirimisse as dúvidas ainda existentes.

O diligente, no Parecer da ASTEC nº 226/2001 explicou que as autuantes, para apurar a base de cálculo, expurgaram o ICM/ICMS e, após incorporar o IPI, reincluíram o imposto estadual, “o que aumentou o valor da base de cálculo e, conseqüentemente, do imposto calculado sobre a mesma”. Salientou que “foi tomado como valor para determinar a base de cálculo para fins de substituição tributária, todas as saídas tributáveis da empresa, sem considerar que nem todas as saídas estavam sujeitas ao pagamento do imposto por substituição” (é o caso do gás carbônico).

Quanto às indagações apresentadas no pedido de diligência, o diligente respondeu que os produtos fabricados pelo contribuinte possuíam preço máximo de venda no varejo e eram os praticados pelo sujeito passivo. Acrescentou que o valor de base de cálculo apurado nos livros do autuado, sob o código 5.11, não representa o somatório dos preços máximos fixados pelo CIP e, portanto, deve ser recalculado.

Finalmente, concluiu que ficou comprovado o erro de cálculo das autuantes, na apuração da base de cálculo do imposto, conforme a planilha que anexou às fls. 296 e 297, relativa ao dia 19/02/91; e com base nos relatórios diários de vendas e de devoluções (também fornecidos pelo sistema do contribuinte), diz que elaborou a tabela anexada à fl. 298, apurando um débito de Cr\$388.834,82 ainda a ser exigido, neste item do lançamento, referente a dezembro/89. Como nem o autuado nem as autuantes impugnaram o trabalho diligencial, embora tenham sido cientificados de seu resultado, acato o parecer do diligente. Entretanto, devo ressaltar que o fiscal estranho ao feito cometeu um equívoco na indicação da moeda vigente no mês de dezembro/89, que era o Cruzado Novo (NCZ\$) e não o Cruzeiro (Cr\$), vigente apenas a partir de 16/03/90, com a edição do “Plano Collor”.

Feita essa retificação, entendo que deve ser reduzido o débito para NCZ\$388.834,82, referente a 31/12/89, o qual, convertido para Cruzeiros (a moeda vigente à data da lavratura deste Auto de Infração), perfaz Cr\$388.834,82, uma vez que não houve a eliminação de zeros.

Deve ser alterada, ainda, a multa indicada nesta infração, de 50% para 60%, conforme previsto no art. 61, II, “a”, da Lei nº 4.825/89.

Finalmente, saliento que, embora as autuantes tivessem consignado, no corpo do presente Auto de Infração, que “de acordo com as normas legais vigentes os valores anteriores ao atual padrão monetário, implantado em 15/03/90 (...) foram transformados em cruzeiros para fins de apuração do débito”, de forma equivocada indicaram o total do débito (CR\$33.281.080,98) com o símbolo (CR\$ - cruzeiros reais), quando o correto seria Cr\$33.281.080,98 – correspondente a cruzeiros.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo diligente da ASTEC e juntado à fl. 311 dos autos”.

## VOTO

Efetivamente, após a realização de três diligências fiscais pertinentes a infração 2, única em análise neste Recurso de Ofício, vejo que o resultado alcançado através do Parecer ASTEC nº 226/2001, fls. 289 a 292 dos autos, esclareceu, definitivamente a questão, o qual foi corretamente acolhido pela Junta de Julgamento Fiscal. E tanto isto é verdadeiro que as autuantes e autuado, cientificados do resultado da diligência fiscal não apresentaram qualquer tipo de impugnação em relação a mesma.

Considerando que a questão pertinente a fixação do valor da base de cálculo restou esclarecida e foi corretamente decidida pela 3ª JJF, entendo que não existe motivo para que seja efetuado qualquer reparo na mesma e, conseqüentemente, deve permanecer inalterada.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso de Ofício.

Por outro lado, o valor do débito consignado na Resolução pertinente ao Acórdão recorrido contém uma pequena incorreção de valor, vez que consta o débito total de Cr\$1.102.792,22 quando, o valor correto, à luz do demonstrativo do débito elaborado pelo diligente, fls. 311, acolhido pela JJF, é Cr\$1.102.791,92, incorreção esta que fica aqui retificada nos termos do § 3º, art. 164 do RPAF/BA.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 00566962/91, lavrado contra **REFRIGERANTES DA BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de Cr\$1.102.791,92, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre Cr\$713.957,10 e 60% sobre Cr\$388.834,82, previstas no art. 47, IV, “a”, da Lei nº 3.956/81, e no art. 61, II, “a” e IV, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios correspondentes, devendo ser convertido em moeda corrente no ato do pagamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de Setembro de 2003.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS