

A. I. Nº - 269616.0003/10-9  
AUTUADO - REFRESCOS GUARARAPES LTDA.  
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP/COMÉRCIO  
INTERNET - 20. 01.2011

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0015-01/11**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO E DE SEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DO VALOR DEVIDO. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO DO PROCESSO MEDIANTE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA. A descrição da infração não se mostra condizente com os fatos e com os elementos existentes nos autos, resultando na falta de clareza na apuração do valor da base de cálculo e dos valores do imposto, refletindo em cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo. O levantamento necessita ser refeito em sua totalidade. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2010, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$34.311,36, acrescido da multa de 60%, referente à retenção a menos do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de julho de 2007, janeiro a novembro de 2008, janeiro a julho, setembro e novembro de 2009. Consta que o contribuinte tratou como refrigerante a água mineral aromatizada/gaseificada, utilizando a pauta fiscal, quando deveria ter usado a MVA de 140%, conforme estabelece a Cláusula quarta, § 2º, item 1 do Protocolo 11/91.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 33 a 38, salientando que não obstante o zelo dos autuantes, a acusação fiscal é improcedente, uma vez que o impugnante, obedecendo à legislação, classificou corretamente a mercadoria “aquarius fresh” como refrigerante, aplicando a pauta fiscal, conforme argumentos que passou a delinear.

Aduz que a fiscalização o acusa de reter a menos o ICMS, por classificar o referido produto como refrigerante, utilizando os valores fixados na pauta fiscal, quando deveria ter utilizada a MVA de 140%. Assevera que, entretanto, esse entendimento nasceu de equivocada interpretação dos autuantes de que o produto “aquarius fresh” seria água mineral, quando trata-se de refrigerante.

Frisa que o produto “aquarius fresh” (limão, uva e abacaxi com hortelã) composto de água gaseificada, adicionada de açúcar ou de outros edulcorantes e aromatizada com suco de fruta é refrigerante de baixa caloria, razão pela qual está classificada na NCM 2202.10.00 - águas, incluídas as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas. Assim, não se refere à água engarrafada (NCM 2201.10.00 - águas minerais e águas gaseificadas), como supõem os autuantes.

Afirma que tanto é refrigerante que o site oficial do produto, <http://www.aquariusfresh.com.br>, traz a especificação “refrigerante de baixa caloria, levemente gaseificado” (doc. 03 – fls. 54/55). Acrescenta que o Ministério da Agricultura classifica o produto como “preparado líquido aromatizado”, ou seja, refrigerante, que segundo o art. 23 do Decreto nº 6.871/09 do Ministério (doc.

04 – fls. 56 a 95), “é a bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcar.” Conclui que água mineral sem qualquer adição e água aromatizada/gaseificada (refrigerante) não são o mesmo produto.

Realça que a confusão entre as águas engarrafadas e a aquarius fresh (e outras bebidas, dentre as quais a H2OH!) já foi ultrapassada. E tanto é assim, que visando esclarecer os consumidores, foram celebrados os Termos de Ajustamento de Conduta 51.161.263/08-7 e 51.161.975/08-7, quando a Coca-Cola do Brasil, a AMBEV - Companhia de Bebidas das Américas e a PEPSICO - Pepsi Cola Industrial da Amazônia Ltda., comprometeram-se a aumentar o tamanho das letras explicativas da natureza do produto (refrigerante de baixa caloria), bem como a recomendar às grandes redes de hipermercados, para que os citados refrigerantes não sejam divulgados como se fossem água.

Ressalta não restar dúvida de que o produto em questão não é água mineral, mas refrigerante de baixa caloria, de forma que a cobrança do ICMS relativo à substituição tributária deve observar os valores fixados na pauta fiscal. Diz que o aquarius fresh que produz tem natureza de refrigerante, não podendo ser identificado como o que não é, ou seja, água.

Salienta que, deste modo, classificou corretamente o produto como água aromatizada/gaseificada para sujeição do regime de substituição tributária, realizando o destaque e a retenção do ICMS-ST com base na pauta fiscal, consoante o Protocolo 10/92 e as Instruções Normativas nºs 35/2007, 57/2008 e 04/2009. Por esta razão, entende que improcede a acusação de retenção a menor do ICMS.

Solicita que seja levado em consideração o benefício da dúvida, haja vista que o art. 112 do CTN afirma que em caso de dúvida, a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Aduz que, ademais, deve ver desconstituído o Auto de Infração, em função da ilegalidade da autuação, diante da insubsistência da cobrança, que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

Tratando sobre a multa, afirma que deve ser aplicada na proporção da penalidade cometida pelo infrator, uma vez que é princípio constitucional que os iguais devem ser tratados igualmente e que os desiguais devem ser tratados desigualmente, devendo ser afastada a desproporcionalidade da multa aplicada. Destaca que ainda que a autuação não fosse improcedente, a multa aplicada é desarrazoada, desproporcional, injusta e abusiva, com caráter confiscatório.

Salienta ser necessária a dosimetria da pena, por força do princípio da proporcionalidade e lembra que a jurisprudência já consagrou a necessidade de analisar a intenção do contribuinte, se era de sonegar ou não, de acordo com os julgados relativos aos processos de nºs AC 331152 (do TRF 5ª Região) e ADI 551-1-RJ (do STF).

Diante disso, pede, sucessivamente, a improcedência da exigência fiscal e que seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada.

Solicita que seja decretada a total improcedência do Auto de Infração, tendo em vista as razões referidas, que demonstram a fragilidade da acusação fiscal. Requer que na dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica ao impugnante e protesta por todos os meios de provas permitidos em direito, bem como por juntada posterior de provas, perícia e diligência fiscal-contábil, assim como vistoria.

Um dos autuantes prestou Informação Fiscal às fls. 99/100, afirmando que o lançamento diz respeito à retenção a menos do ICMS substituição tributária em relação às vendas de refrigerantes e águas minerais gaseificadas e aromatizadas artificialmente.

Salienta que tendo em vista que o autuado alegou que os produtos com nome fantasia “aquarius/aquarius fresh”, em diversas embalagens, tratam-se de refrigerantes e não de águas minerais gaseificadas e aromatizadas artificialmente, conclui que o contribuinte nada tem a opor quanto aos valores reclamados relativos às operações que não incluem esses itens.

Ressalta que a despeito das fontes referidas para sustentar a sua defesa, os argumentos do impugnante não prosperam, pois a norma específica que rege tais operações, o Protocolo 11/91, do

qual os Estados da Bahia e de Pernambuco são signatários, não deixa dúvida quanto ao tratamento fiscal dado ao produto.

Destaca que tanto é assim, que de acordo com a Cláusula quarta, §§ 1º, item 1, alínea “g” e 2º, item 1, a base de cálculo do produto água gaseificada ou aromatizada artificialmente deve ser formada com a aplicação da MVA de 140%, conforme transcreveu.

Conclui, afirmando ter demonstrado a inconsistência das alegações defensivas.

## VOTO

Após minuciosa análise dos elementos que compõem este processo, especialmente a descrição da acusação fiscal verificada na peça inicial, os argumentos defensivos e o posicionamento do Auditor Fiscal que prestou a Informação Fiscal, concluo que não existem nos autos as condições essenciais para se determinar, com segurança, o teor da acusação fiscal, bem como a segurança necessária que possibilitasse ao sujeito passivo exercer o amplo direito de defesa e o contraditório de forma plena.

Digo isto, porque a descrição da infração aposta na peça acusatória tem a seguinte descrição: *“Procedeu à retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Contribuinte tratou como refrigerante a água mineral aromatizada/gaseificada, utilizando a pauta fiscal, quando o correto seria a utilização do MVA de 140%, conforme estabelecido no Protocolo 11/91, cláusula quarta, parágrafo 2º, item 1.”*. Com base nessa acusação, o contribuinte apresentou sua impugnação, quando se insurgiu contra a imposição fiscal, centrando a sua defesa unicamente na afirmação de que classificara os produtos de forma correta como refrigerantes, aplicando, por essa razão, a pauta fiscal, sobre os valores das mercadorias que no seu entender a fiscalização equivocadamente concluía que deveriam ser tratados como água mineral.

Enquanto isso, na Informação Fiscal, o autuante afirmou que o imposto reclamado decorrera da *“retenção a menor de ICMS substituição tributária, em operações de venda de refrigerantes e águas minerais gaseificadas e aromatizadas artificialmente...”* e concluiu que a defesa se insurgira tão somente quanto à classificação de alguns produtos, porém o deficiente *“nada tem a se opor quanto ao imposto reclamado nas demais operações que não incluem tais itens.”*

Ao analisar o demonstrativo fiscal de fls. 06 a 28, constato que apenas uma parcela diminuta dos produtos arrolados pela fiscalização se refere às mencionadas águas gaseificadas e aromatizadas, uma vez que, de forma diversa daquela constante na acusação, a grande maioria das mercadorias é formada por refrigerantes! Ora, estes fatos mostram que o autuado não se defendeu das parcelas que compõem o levantamento e que correspondem aos refrigerantes, o que mostra que o procedimento fiscal não atendeu ao devido processo legal, desde quando não existe clareza nas peças que o compõem, refletindo em falta de certeza, implicando em prejuízo para o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, haja vista que ele não pode se defender amplamente a respeito do inteiro teor da acusação fiscal.

Acrescento que, a despeito de não caber aqui a discussão sobre o mérito da autuação, existe outro fator a ser considerado nesta análise e que se refere ao fato de inexistir no mencionado demonstrativo fiscal ou no Auto de Infração qualquer esclarecimento a respeito de qual teria sido o erro incorrido pelo contribuinte no que se refere aos cálculos realizados no que concerne às operações envolvendo refrigerantes, haja vista que, conforme dito acima, a acusação se refere exclusivamente aos produtos águas minerais aromatizadas/gaseificadas.

De acordo com o disposto no § 1º do artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, as eventuais incorreções ou omissões verificadas no Auto de Infração não acarretarão a sua nulidade, desde quando seja possível se determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções ser suprimidas mediante a realização de diligência. Todavia, no

caso em tela, as incorreções contidas no lançamento são de tal monta que não há como as corrigir sem que se refaça totalmente o levantamento realizado pela fiscalização.

Concluo, desta forma, que nos moldes como foi apurada a infração, ficou caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada, no que se refere aos montantes correspondentes aos valores imponíveis.

Assim, a falta de clareza na indicação dos fatos que conduziram à exigência dos valores do imposto apontados no Auto de Infração, resulta em incerteza quanto aos montantes da base de cálculo apurada e dos valores do imposto, acarretando a nulidade da autuação, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, ao estabelecer:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Nos termos do disposto no art. 21 do RPAF/BA, represento à autoridade fazendária competente para que providencie o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas.

Ante o exposto, voto pela nulidade do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 269616.0003/10-9, lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES LTDA**. Representa-se à repartição fazendária competente, para providenciar o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas, a teor do disposto no art. 21 do RPAF/BA.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de janeiro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR