

**PROCESSO** - A. I. Nº 298624.0002/10-0  
**RECORRENTE** - REFRESCOS GUARARAPES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0395-04/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 28.11.2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0350-12/13

**EMENTA.** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a) RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO; b) FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO.** Comprovado nos autos que o remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, estava obrigado a realizar a retenção do ICMS-ST. Razões Recursais incapazes de promover alterações na Decisão atacada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 31 de março de 2010, com exigência de R\$79.389,85 de ICMS, acrescido da multa de 60%, através do Acórdão JJF Nº. 0395-04/10 (fls. 230 a 234), pela constatação de duas infrações à legislação tributária, objeto do presente Recurso:

Infração 01. Efetuou a retenção a menor e o conseqüente recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 67.744,43, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, inerente aos meses de fevereiro, julho e outubro de 2007 e janeiro e novembro de 2008;

Infração 02. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 11.645,42, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, inerente aos meses de fevereiro, maio, julho e dezembro de 2007 e janeiro e novembro de 2008

A decisão de piso foi no seguinte sentido:

*“Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir do remetente, localizado no Estado de Pernambuco, a retenção a menos e a falta de retenção do ICMS, no montante de R\$ 79.389,85, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de cervejas, refrigerantes e água mineral realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, consoante determinam as cláusulas primeira, quarta e quinta do Protocolo ICMS 10/92.*

*Inicialmente, indefiro o pedido de diligência ou de perícia requerido pelo patrono do autuado, uma vez que considero que os autos encontram-se devidamente instruídos com as provas necessárias para o convencimento do órgão julgador, a teor do que determina o art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99.*

*Quanto à alegação de que a multa aplicada é confiscatória, há de se ressaltar que tal penalidade é a prevista no art. 42, inciso II, da Lei nº. 7.014/96, não tendo este órgão julgador competência para apreciar se a mesma fere o princípio constitucional que veda o confisco, nos termos previstos no art. 167, inciso I, do citado RPAF.*

*Igualmente, não é competência desta Junta de Julgamento Fiscal a apreciação do pedido de dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal, cabendo tal análise à Câmara Superior, conforme previsto no art. 169, § 1º, do multicitado RPAF.*

*No mérito, destaca o defendente que o cerne da questão gira em torno da aplicação correta dos valores dispostos nas citadas Instruções Normativas e nas determinações contidas na “Portaria” ICMS nº. 10/92, para*

*se confirmar a retenção e, conseqüentemente, o recolhimento correto do ICMS-ST pelo autuado, do que refaz as planilhas apresentadas pelos autuantes, unificando as infrações e identificando os valores das Pautas Fiscais conforme as citadas Instruções Normativas, afirmando não ter encontrado saldo devedor, conforme mídia eletrônica (CD) à fl. 144 dos autos.*

*Contudo, tais planilhas apresentadas pelo contribuinte foram analisadas, item a item, pelo preposto fiscal quando da realização da Informação Fiscal (fls. 169/173), sendo naquela oportunidade esclarecidos os motivos de acolhimento ou da manutenção original dos valores, do que foi intimado o sujeito passivo para se manifestar sobre a mesma, não tendo, no entanto, se pronunciado tempestivamente, o que caracterizou uma aceitação tácita dos números apurados pelo autuante.*

*Reza o artigo 140 do RPAF que “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”.*

*É válido salientar que, conforme bem frisou o autuante em sua informação fiscal, o Estado da Bahia jamais instituiu pauta fiscal para operações com cerveja ou com água mineral, que têm sua base de cálculo estabelecida pelos critérios dos Protocolos ICMS 10/92 e 11/91. As Instruções Normativas de nº: 10/2006; 26/2006 e 35/2007, citadas pelo autuado, só contemplam refrigerantes.*

*Assim, diante de tais considerações, concordo com as modificações realizadas pelo autuante, em sua informação fiscal, as quais foram tacitamente aceitas pelo autuado, ao não se manifestar dentro do prazo legal determinado, após a devida intimação sobre as mesmas.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no total de R\$ 66.406,42, após a redução do valor de R\$ 16.020,68 para R\$ 2.391,15, referente à data de ocorrência de 28/02/2007, e a majoração do valor de R\$ 20.501,62 para R\$ 21.147,72, referente à data de ocorrência de 31/07/2007, inerentes à infração 01, mantendo-se os demais valores consignados no lançamento de ofício.*

*Devo ressaltar que a adequação dos valores acima não acarreta no agravamento da infração, conforme previsto no art. 156 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99”.*

Cientificada do julgamento, a Autuada, interpôs Recurso Voluntário (fls. 243 a 253), onde, após fazer breve resumo dos fatos e os principais atos nele contidos, argumenta que a decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente ressalta que por considerar intempestiva a manifestação sobre a Informação Fiscal apresentada pela Recorrente, o órgão julgador deixou de observar ainda outros erros materiais igualmente encontrados na autuação, os quais a Recorrente requer sejam devidamente corrigidos por essa Câmara de Julgamento Fiscal, em respeito ao princípio da verdade material, consagrado no artigo 2º do RPAF/BA, como o fato do produto “AQUARIUS FRESH” não se tratar de “água mineral”, mas de “refrigerante”, incidindo o valor da Pauta Fiscal.

A favor de tal raciocínio, menciona que em suas Informações os Autuantes ao analisarem o produto “AQUARIUS FRESH” disposto nas Planilhas apresentadas (fevereiro/2007 – linhas 493 a 531; e Julho/2007 – linhas 8521/18533 a 19006 / 29320 a 29325), entenderam que se tratava de “água mineral”, ainda que aromatizada e/ou gaseificada artificialmente e, equivocadamente, aplicaram as margens de valores agregados (MVA's) de 140% e 120%, como se água mineral fosse.

Acontece, porém, que tal produto não se trata de água engarrafada (NCM 2201.10.00 - Águas minerais e águas gaseificadas), como confundem os Autuantes, mas por ser composto de água gaseificada, adicionada de açúcar ou de outros edulcorantes e aromatizada com suco de fruta é refrigerante de baixa caloria, classificada no NCM 2202.10.00.

Informa que tal fato poderia ter sido observado se os Autuantes verificassem o site oficial do produto, <http://www.aquariusfresh.com.br>, traz a seguinte especificação “refrigerante de baixa caloria, levemente gaseificado”.

Além do mais, o Ministério da Agricultura classifica o produto como “Preparado Líquido Aromatizado”, ou seja, refrigerante, que segundo o artigo 23 do Decreto nº. 6.871, de 04/06/2009 de tal órgão, “é a bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcar.”

Ademais, tal confusão entre as águas engarrafadas e a “AQUARIUS FRESH” (e outras bebidas, dentre as quais está a H<sub>2</sub>O!) já foi ultrapassada. Tanto que, com o intuito de esclarecer os

consumidores, foram celebrados os Termos de Ajustamento de Conduta nº 51.161.263/08-7 e 51.161.975/08-7, oportunidade em que a Coca-Cola do Brasil, AMBEV - Companhia de Bebidas das Américas e PEPSICO - Pepsi Cola Industrial da Amazônia Ltda., comprometeram-se, dentre outros, a proceder ao aumento do tamanho das letras da denominação explicativa sobre a natureza do produto (refrigerante de baixa caloria); bem como a encaminhar recomendação às grandes redes varejistas de hipermercados no sentido de que os refrigerantes (Aquarius Fresh e H2OH!), objeto do referido termo, não sejam divulgados como se fosse água.

Alega não restar dúvidas de que o produto “AQUARIUS FRESH”, objeto da presente autuação não é água mineral, mas refrigerante de baixa caloria. Logo, a cobrança do ICMS substituição Tributária deve observar os valores fixados na pauta fiscal para refrigerantes.

Dessa forma, sendo refrigerante, a Recorrente classificou corretamente o produto “AQUARIUS FRESH” (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 as Instruções Normativas 10/2006 e 26/2006, vigentes até junho de 2007, e a Instrução Normativa nº. 35/2007, desde então em vigor, sobretudo quando o próprio Protocolo nº. 10/92, citado pelo Autuante, determina tal procedimento (Cláusula terceira), sendo a aplicação da MVA exceção (Cláusula quarta).

Indica que o valor determinado pela Instrução Normativa nº. 10/2006 foi modificado pela Instrução Normativa nº. 26/2006, que determinou como preço do “Refrigerante em Garrafa Retornável de 261 a 599 ml”, o valor de R\$ 0,60.

Tal Instrução estava vigendo na época do fato gerador (fevereiro/2007) e deve ser considerada para todos os fins de direito, motivo pelo qual denota a improcedência da autuação.

Além dos erros materiais acima relatados que não foram sequer analisados, a 4ª Junta de Julgamento Fiscal ao majorar o valor da infração de R\$ 20.501,62 para R\$ 21.147,72, referente à data de ocorrência de 28/02/2007, terminou agravando a infração 01 em nítida violação à determinação expressa disposta no artigo 156 do RPAF/BA.

Entende que a majoração do valor lançado na autuação é, sem dúvidas, agravamento da infração, e que caberia à 4ª Junta de Julgamento Fiscal tão somente determinar a instauração de um novo procedimento fiscal para a cobrança da suposta diferença a maior encontrada pelo Autuante após a lavratura do Auto. Jamais majorar o valor em sede de julgamento, para isso transcrevendo decisão administrativa do órgão julgador de Pernambuco.

Por tal razão, requer a Recorrente igualmente nessa parte a reforma do Acórdão JJF nº. 0395-04/10, para, em sendo mantida a exigência da infração 1 na parte ora contestada, o que não se espera permanecer o valor destacado quando da lavratura da autuação.

Solicita a realização de diligência, com o fito de verificar a coerência do método de apuração aplicado pelos autuantes, com o teor das Instruções Normativas 10/2006, 26/2006 e 35/2007.

Por outro lado, indica que agrava ainda mais a situação da Recorrente o estabelecimento de multa de 60% sobre o valor do imposto. Esquece o fisco que a função da penalidade pecuniária é corrigir e não destruir o patrimônio do contribuinte, e muito menos ser utilizada para provocar dano irreparável, eis que o pagamento da multa é classificado como receita derivada, como os tributos, gerando, também, a total improcedência da penalidade aplicada, além da exigência fiscal.

Seja qual for a motivação da Administração Tributária, em vez de corrigir só causa danos ao contribuinte, posto que termina transferindo ilegalmente parte substancial do patrimônio da Recorrente para o Estado, no que afronta o princípio constitucional que veda o confisco (artigo 150, IV, da CF/88). Este é o entendimento consolidado pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, conforme decisão prolatada em 2003, pelo Ministro Ilmar Galvão.

Nesses termos, a multa de 60% aplicada só pode ser considerada confiscatória. Caso venha a prevalecer a pretensão manifestamente arrecadatória do fisco, contrariando a jurisprudência e afrontando o ordenamento jurídico constitucional, a Recorrente, na verdade, ficaria penalizada com um débito ilegal.

E é evidente que a vedação do artigo 150, IV da Carta Magna, diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no art. 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, ao seu talante, tributo (com o nome de penalidade) sem atenção à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica, o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte.

Desse modo, a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que levem em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma sub-reptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência, transcrevendo doutrina e jurisprudência que entende amparar seu pleito.

Defende que deve ser levado em consideração também o benefício da dúvida. É que o artigo 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se, ao seu ver, a certeza em ver desconstituído o Auto de Infração, em função da ilegalidade da Autuação, diante da insubsistência da cobrança, situação que torna o crédito ilíquido, incerto e ilegal.

Assim a insubsistência do Auto de Infração está cercada de certeza. Mas se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no artigo 112, do CTN, que se aplique a interpretação mais favorável ao Contribuinte, julgando Improcedente o Auto de Infração em epígrafe nos termos esposados, sendo o que se requer.

Finaliza, solicitando a reforma parcial da decisão de primeira instância, com o provimento do Recurso Voluntário.

Encaminhado para parecer pela PGE/PROFIS, este órgão, através de uma das suas ilustres procuradoras, exara opinativo de fl. 260, no qual rebate as arguições de confisco da multa, informa a vedação do órgão administrativo em declarar ou apreciar inconstitucionalidade da norma legal, bem como, no mérito, não acolhe os termos recursais.

Distribuído para instrução, foi o mesmo convertido em diligência pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (fls. 263 e 264), a fim de que a gerência responsável pela substituição tributária da Secretaria da Fazenda esclarecesse a situação do produto “*aquarius fresh*”, e posteriormente ser o feito remetido para a inspetoria de origem, a fim de que fosse elaborada planilha relativa ao produto “*ccola/24 200ml.*”, o que resultou na informação da GESUT de fls. 267 e 268, o qual atesta a condição de refrigerante do produto “*aquarius fresh*”, bem como sua sujeição à substituição tributária, além da diligência realizada por um dos autuantes, o que resultou no documento de fls. 270 e 271, com apresentação de novos demonstrativos (fls. 283 a 364), os quais foram entregues ao contribuinte (fl. 368), ensejando manifestação de fls. 370 a 375, na qual o sujeito passivo após breve resumo do feito, defende que o produto “*aquarius fresh*” deverá ser tributado com base na pauta fiscal, e que a diligência realizada pelo autuante padece de erro na aplicação errônea, ao seu entender de MVA, para o produto “*aquarius água mineral*”, e não na margem de valor agregado (MVA), além de solicitar a aplicação da Instrução Normativa 26/2006 para o produto “*ccola/24 200ml.*”.

Novamente encaminhado para parecer pela PGE/PROFIS, este órgão, exara opinativo de fls. 378 a 809, no qual se posiciona no sentido de que sendo o produto registrado e com características de refrigerante, não cabe seu enquadramento como água mineral, não havendo, pois, diferença de imposto a ser recolhido, motivo pelo qual entende que o Recurso Voluntário deva ser parcialmente provido, no que foi acompanhada pela ilustre Procuradora Assistente em exercício (fl. 381).

Retornando a este órgão, foi novamente convertido em diligência, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (fls. 384 e 385), a fim de fosse elaborado novo demonstrativo do produto “aquarius fresh”, o que ensejou o documento de fls. 388 e 389, no qual os autuantes informam que tal produto “não está contemplado em nossa pauta fiscal”, em suas diversas versões, o que acarreta a aplicação, para cálculo da substituição tributária, da norma inserida no artigo 61, inciso III, do RICMS/97, de acordo com parecer da GESUT de fls. 267 e 268, sendo a MVA para tais casos, de 140%, conforme se depreende informação contida na fl. 279.

Informam, ainda, que aceitando-se o raciocínio da Recorrente, teríamos produtos (aquarius fresh) cujo preço de mercado é superior ao pautado para refrigerantes da própria marca e idêntico volume.

Mais uma vez retornando ao processo, a fim de manifestar-se do teor da diligência realizada, a Recorrente (fls. 393 a 398), basicamente, reprisa os argumentos já expostos anteriormente, defendendo a improcedência do lançamento.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a decisão do órgão de primeira instância, relativa ao Auto de Infração lavrado contra a empresa Refrescos Guararapes Ltda., o qual se constitui de duas infrações: retenção a menor e o conseqüente recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 67.744,43, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (infração 1) e Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (infração 2).

Inicialmente, gostaria de fazer alguns comentários a questões de natureza preliminar, embora assim não caracterizadas formalmente pela Recorrente. A primeira delas, diz respeito a eventual majoração que entende ter ocorrido na infração 1, pelo fato da decisão da Junta de Julgamento Fiscal ter majorado de R\$ 20.501,62 para R\$ 21.147,72, a infração ocorrida na data de 28 de fevereiro de 2007, o que ao seu entender, agravou a infração 1 em nítida violação à determinação expressa disposta no artigo 156 do RPAF/BA.

Na verdade, embora tal fato seja verdade, também o é que em relação à ocorrência com fato gerador ocorrido em 28 de fevereiro de 2007, após a redução do valor de R\$ 16.020,68 para R\$ 2.391,15, que diminuiu o valor do lançamento de R\$ 79.389,85, para R\$ 66.406,42, ou seja, redução de R\$ 12.983,43 frente ao valor inicialmente lançado.

Dessa maneira, ao contrário do aventado na peça recursal, inexistiu tal majoração, apenas adequação aos valores ajustados quando da informação fiscal, e em função da argumentação defensiva.

Portanto, não há por que se falar em violação do artigo 156 do RPAF/99, vez que o princípio da vedação do “*reformatio in pejus*” foi devidamente atendido, razão suficiente para a desnecessidade de eventual lançamento complementar, conforme entendimento do Recorrente.

Isso significa que não pode haver reforma da decisão para pior, ou seja, havendo apenas recurso da defesa, o juízo *ad quem* não poderá agravar a situação do réu, pelo simples fato de que o valor do crédito tributário objeto do lançamento não foi aumentado, e sim, ao contrário, diminuído, diante da redução ocorrida na infração 1, conforme veremos a seguir.

Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil. 7ª ed. São Paulo: Forense, 1998.) entende tal princípio da seguinte maneira: “*a reformatio in pejus ocorre quando o órgão ad quem, no julgamento de um recurso, profere decisão mais desfavorável ao recorrente sob o ponto de vista prático, do que aquela contra a qual se interpôs o recurso*”.

Ainda que isso ocorresse, poderíamos citar nesta oportunidade, a posição do Supremo Tribunal Federal (STF), inserida na apreciação do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 641.054 RIO DE JANEIRO, em decisão datada de 22 de maio de 2012, no qual o ministro Luís Fux assim se pronunciou: “A possibilidade da administração pública, em fase de recurso administrativo, anular, modificar ou extinguir os atos administrativos em razão de legalidade, conveniência e oportunidade, é corolário dos princípios da hierarquia e da finalidade, não havendo se falar em *reformatio in pejus* no âmbito administrativo, desde que seja dada a oportunidade de ampla defesa e o contraditório ao administrado e sejam observados os prazos prescricionais”.

Logo, o entendimento vigente é no sentido de que a Administração Pública ao majorar sansão aplicada, em sede de recurso administrativo não estaria piorando a mesma, mas, apenas, realizando de forma clara e legal, um dever que lhe é imposto diante da observância estrita dos princípios constitucionais. Não há que se falar em prejuízo aos administrados, uma vez que prevalece sempre a indisponibilidade do interesse público e este deve obedecer a cartilha da lei. Se a redação legal traz em seu bojo a possibilidade de reforma mesmo que para piorar, não há dessa maneira violação ou preterição aos direitos dos administrados, mas, certamente, a utilização prática do princípio maior da Administração Pública, qual seja, o da Legalidade.

Quanto ao pedido de diligência formulado, foi acolhido, uma vez que foi o feito encaminhado para os autuantes, por diversas vezes, para que, em nome do princípio da verdade material se fizessem os devidos ajustes, e fossem analisadas as argumentações recursais da empresa, além de outra diligência específica com o intuito de esclarecer a situação fiscal do produto “aquarius fresh”. Dessa forma, estando plenamente atendido tal pedido, o mesmo perde o objeto.

Ressalte-se que a diligência, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa do relator, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligir ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, diante, inclusive, do fato das diligências terem sido realizadas no feito, não cabendo nenhuma imposição em contrário, diante dos elementos constantes da lide, sequer arguição de ilegalidade ou cerceamento de defesa, que, reitero, não ocorreu no curso de todo o processo.

Assim, adentro no mérito da autuação no qual, as principais teses levantadas pela Recorrente são:

O produto “aquarius fresh” é refrigerante, e não água mineral, descabendo aplicação de MVA para o cálculo da substituição tributária;

Aplicação da Instrução Normativa nº 26/2006 para o produto “ccola/24 200ml.”, para apuração da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

Na busca da verdade material, e para que nenhuma sombra de dúvida pudesse pairar acerca da matéria, o feito foi encaminhado em diligência, conforme afirmado acima, a fim de que a Gerência de Substituição Tributária da Secretaria da Fazenda esclarecesse acerca da conceituação do produto “aquarius fresh”, tendo o seu titular informado categoricamente que o mesmo era considerado como “refrigerante”, e como tal, sujeito a substituição tributária. Quanto a este fato, razão cabe ao Recorrente.

Todavia, ao se procurar ainda a verdade material quanto à base de cálculo adotada pelos autuantes para a aferição do débito relativo à substituição tributária daquele produto, foi atestado que inexistente pauta específica para o tal, razão para a não aplicação da mesma pauta para refrigerantes, diante das suas especificidades (refrigerante de baixa caloria). Dessa maneira, descaberia aplicação da regra geral de apuração da base de cálculo (pauta fiscal), prevista no artigo 61, inciso III, do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, o qual previa que a base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é, para as operações com refrigerantes e bebidas energéticas, o valor fixado pela

Secretaria da Fazenda, ou, na falta deste, o preço praticado pelo fabricante, mais IPI, acrescido da margem de valor adicionado fixada no Anexo 88 do RICMS/97.

Neste caso concreto, não havendo a pauta fiscal, os autuantes se socorreram do Anexo 88, ou seja, a norma excepcional, e aplicaram a Margem de Valor Agregado (MVA) prevista no item 3.1 do Anexo, relativa aos produtos cervejas, chopes, refrigerantes e bebidas energéticas (isotônicos), em garrafas e outros acondicionamentos, exceto em lata, que é de 140% nas aquisições de industrial, tal como é a hipótese da Recorrente.

Saliente-se que a aplicação de norma excepcional, no entendimento do Poder Judiciário, deve ser restritivo, consoante, por exemplo, decisão do TRF 2, ao examinar matéria de tal natureza, na apelação em Mandado de Segurança AMS 9302123235 RJ 93.02.12323-5, julgada em outubro de 2009, no qual o relator posiciona-se da seguinte maneira, ao abordar a não aplicação da norma geral: *“...consiste em exceção à regra geral do art. 144 do CTN, de modo que deve ser prevista de forma expressa e enseja interpretação restritiva, não comportando analogia. 5. Apelação improvida”*.

Dessa forma, procurando a verdade material, e em busca da necessária justiça fiscal, quanto a aplicação das Instruções Normativas nº 26/2006 para o produto “ccola/24 200ml.”, esta Câmara determinou a realização de diligência fiscal, com o intuito de realizar ajustes na base de cálculo dos produtos “aquarius fresh” e “ccola/24 200ml.”, o que resultou na seguinte informação, transcrita na integralidade:

*“Quanto ao primeiro item - CCOLA/24 200ML (RGB) - é oportuno informar que as alterações são devidas apenas nos meses de fev/07 (Infração 01) e mai/07 (Infração 02), período no qual vigiu a IN 10/2006, alterada pela IN 26/2006 (v. anexo).*

*Ao contrário do que manifesta a autuada, tais normativos não prevêm a embalagem em GARRAFA RETORNÁVEL de 200ml - mas apenas aquelas com 261ml a 599ml, cujo valor fixa em R\$ 0,69. Outrossim, o valor de pauta de R\$ 0,60 introduzido pela IN 26/2006 refere-se a: “Refrigerante em garrafa não retornável de 261 a 499 ml” (g.n.). Na falta de previsão específica, este autuante utilizou o valor pautado para a embalagem retornável de volume mais próximo.*

*A partir de julho/07 passou a vigorar a IN 35/2007 (v. anexo), que contemplou as embalagens em GARRAFA RETORNÁVEL até 200ml, pautando o sabor CCOLA em R\$ 0,60. Como tal previsão já foi considerada originalmente no auto de infração, não se faz necessária qualquer correção nos meses a partir de então.*

*Já os produtos AQUARIUS - tratados pelo autuante como ÁGUA AROMATIZADA E GASEIFICADA ARTIFICIALMENTE conforme cláusula quarta, par. 2º, inciso 1 do Protocolo 11/91 c/c ANEXO 86 (v. anexo) - tiveram seus MVA's alterados de 120% e 140% para aquele estabelecido para REFRIGERANTES (ANEXO 88 - 140%) nos termos da citada orientação GESUT. Assim, para algumas embalagens houve majoração no valor do icms substituição tributária originalmente exigido.*

*Isto posto, juntamos os novos demonstrativos (fls.283/364), assim como um resumo dos novos montantes mensais (fls.366). Conforme consignado na solicitação da diligência encaminhamos os autos com os novos demonstrativos para que seja dada ciência a autuada, que querendo poderá se manifestar no prazo de 10 (dez) dias”.*

No que concerne à aplicação da Instrução Normativa 26/2006 para o produto “ccola/24 200ml.”, requerida pela Recorrente, acorde informação dos autuantes, em sede de realização de diligência solicitada por esta Câmara, a mesma não prevê valor de pauta fiscal para tal produto, e sim, para outros produtos.

De fato, tal Instrução Normativa, publicada em 20 de abril de 2006, e retificada em 25 do mesmo mês, estabelecia valores para operações com diversas bebidas, sendo que no seu Anexo Único, determinava para os produtos de CÓDIGO: 16 - REFRIGERANTES. ESPECIFICAÇÃO: Refrigerante em garrafa não retornável de 261 a 499 ml, o valor de R\$ 0,60. Ou seja: para o produto objeto da autuação, que vem a ser, reitere-se, “ccola/24 200ml.”, inexistia valor, motivo para, novamente, se aplicar a regra excepcional. Com a publicação da Instrução Normativa 35/2007, Publicada no Diário Oficial de 23 e 24/06/2007, no Anexo Único, estabeleceu o valor de R\$ 0,60 para “REFRIGERANTE EM GARRAFA NÃO RETORNÁVEL ATÉ 260 ML”, sob o código 16.22. Tais valores foram atualizados pela Instrução Normativa 57/2008, vigente a partir de 01 de janeiro de 2009.

Dos novos demonstrativos elaborados (fls. 366), que contêm os devidos ajustes, em função de toda a discussão e explanação, ficam, e que resultaram no valor de R\$ 67.493,37 para a infração 1, e R\$ 11.645,42, para a infração 2, diante do fato de que o indicado na diligência ser superior ao lançado, o que não se permite, conforme abordado neste voto.

Todavia, diante da inexistência de Recurso de Ofício que pudesse alterar a decisão prolatada pela Junta de Julgamento Fiscal, o que torna o valor julgado pela mesma como teto máximo para o presente lançamento, mantenho os valores por ela julgados, tendo o sujeito passivo a possibilidade de recolher as eventuais diferenças de forma espontânea, bem como a Fazenda Pública de, em novo lançamento, efetivar lançamento para cobrança da diferença apurada, atendido o respeito ao prazo decadencial.

Quanto aos Acórdãos administrativos e judiciais trazidos no bojo do Recurso, os mesmos não se aplicam na hipótese do fato concreto ora em exame, sequer possuem efeito vinculante, razão pela qual não posso considerá-los em amparo do sujeito passivo.

No tocante à tese da Recorrente de que as multas possuiriam caráter confiscatório, diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, dentre os de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que *"ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei"*. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o "império da lei" ou *"jus imperium"*.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que *"nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei"*. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência esta descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antonio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que *"O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei"*.

Por outro lado, juristas como Celso Bastos e Ives Gandra Martins advogam que o Princípio da Legalidade se apresenta muito mais com característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de



obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Embora legalmente impedido de analisar questão de natureza constitucional, a rigor do artigo 167, inciso I do RPAF/99, analisando a posição jurisprudencial, posso citar a decisão com repercussão geral, do RE 582.461, de relatoria do ministro Gilmar Mendes (DJe 18.8.2011, Tribunal Pleno), onde discutia-se a constitucionalidade de multa de mora, no percentual de 20%, prevista na legislação do Estado de São Paulo (artigo 87 da Lei estadual n. 6.375/1991). A decisão, por maioria de votos, foi no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte e, assim, assentar a constitucionalidade da multa nos limites acima mencionados.

Merece destaque na referida Ementa do julgado, trecho que diz respeito à multa confiscatória: “1. *Recurso extraordinário. Repercussão geral.* 2. *Taxa Selic.* [...] 4. *Multa moratória. Patamar de 20%. Razoabilidade. Inexistência de efeito confiscatório. Precedentes. A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos aos cofres públicos. Assim, para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. O acórdão recorrido encontra amparo na jurisprudência desta Suprema Corte, segundo a qual não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (vinte por cento).* 5. *Recurso extraordinário a que se nega provimento.*”

Posso mencionar, de igual forma, decisão do ministro Teori Zavascki, no RE 400927 MS, em decisão publicada em 18 de junho de 2013, no qual assim se manifesta:

*“Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. MULTA MORATÓRIA APLICADA NO PERCENTUAL DE 40%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA. PRECEDENTES DO TRIBUNAL PLENO.*

*1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já decidiu, em diversas ocasiões, serem abusivas multas tributárias que ultrapassem o percentual de 100% (ADI 1075 MC, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 24-11-2006; ADI 551, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ de 14-02-2003).*

*2. Assim, não possui caráter confiscatório multa moratória aplicada com base na legislação pertinente no percentual de 40% da obrigação tributária.*

*3. Agravo regimental a que se nega provimento.”.*

Ainda analisando o assunto, entendo pertinente mencionar trecho do voto da ministra Elen Gracie que “*este Tribunal, deparando-se com multas demasiadamente onerosas, reduziu-as de 100% para 30%, do que é exemplo o RE 81.550, julgado em maio de 1975. Considerou, então, que deveria haver uma compatibilização com a utilização do instrumento da correção monetária, que já compensava a perda do valor aquisitivo da moeda. Já no RE 220.284-6/SC, julgado em maio de 2000, reconheceu a constitucionalidade de multa de 30%”. E concluiu: “Estivéssemos, agora, nos deparando com multa de 40% ou mesmo de 30%, não hesitaria em entender que atualmente não poderiam perdurar. Quanto à multa de 20%, é, sem dúvida, pesada para o contribuinte inadimplente. Mas tenho que não se deve ir ao ponto de dizê-la inválida. A relação tributária não é equiparável às relações de consumo. A obrigação de pagar impostos consubstancia dever fundamental”.* (grifei)

Ademais, a decisão trazida pela Recorrente, é do ano de 2003, ao passo que as aqui apresentadas, são bem mais recentes, o que demonstra a dinamicidade do direito e a sua adequação aos tempos e a evolução dos fatos.

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, até pelo fato da multa máxima ser no percentual de 60%, dentro, inclusive, dos limites impostos como razoáveis pelo STF, pois, os mesmos possuem estrita base legal, além do reconhecimento do Poder Judiciário.

No tocante a aplicação do artigo 112 do CTN, ou seja, o benefício da dúvida, o mesmo não pode ser aplicado, em função da inexistência de qualquer elemento que pudesse estabelecer tal dúvida, estando a matéria devida e suficientemente clara não somente para discussão, como de igual forma, para decisão a respeito.

Desta forma, por tais motivos, voto no sentido de que o Recurso Voluntário apresentado NÃO seja PROVIDO.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0002/10-0**, lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$66.406,42**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ALINE SOLANO SOUSA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS