

PROCESSO - A. I. N° 278997.0005/11-0
RECORRENTE - REFRIGERANTES COROA LTDA. (FÁBRICA REFRIGERANTES COROA)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0272-03/11
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 21.10.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0401-13/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Operações com refrigerantes. Substituto tributário estabelecido no Estado do Espírito Santo. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada, pois, embora no corpo do Auto os valores constantes na coluna “Base de Cálculo” sejam irreais e a alíquota tenha sido indicada de forma indevida, esse vício é escusável, haja vista que nos demonstrativos fiscais os cálculos foram demonstrados corretamente, e o autuado recebeu cópias dos citados demonstrativos, não havendo por conseguinte cerceamento de defesa. Quanto ao mérito, o autuado é estabelecido no Estado do Espírito Santo, que firmou com a Bahia, juntamente com outras unidades da Federação, o Protocolo ICMS 11/91, pelo qual os signatários são autorizados a atribuir a responsabilidade pela retenção do imposto a contribuintes situados no território de outro ente signatário do aludido acordo interestadual, em atenção ao princípio da territorialidade. O autuado é inscrito no cadastro da Bahia. É legítimo o lançamento do imposto em nome do substituto tributário, e, apesar de o autuado estar localizado em outro Estado, o Protocolo ICMS 11/91 dá respaldo à sua responsabilização pelo tributo devido. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que apurou as seguintes infrações:

1. retenção de ICMS efetuada a menos pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição [estabelecido no Estado do Espírito Santo], relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.630,00, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento do ICMS retido pelo autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição [estabelecido no Estado do Espírito Santo], relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizado no Estado da Bahia, sendo lançado imposto no valor de R\$ 264.722,19, com multa de 150%.

Em Primeira Instância, assim concluíram os Ilustres Julgadores da JJF:

O autuado impugnou os lançamentos alegando em preliminar que todos os elementos tidos como requisitos dessa espécie de ato administrativo devem estar presentes no Auto de Infração, e reclama que neste caso a matéria tributável determinada no Auto se dissociou completamente do cálculo do montante do tributo, haja vista que o cálculo do imposto, se fosse devido, nas operações com substituição tributária, seria feito apurando-se o ICMS devido ao Estado do Espírito Santo, à alíquota de 12% (alíquota interestadual), sendo que, no cálculo do ICMS devido ao Estado da Bahia por substituição tributária, a base de cálculo seria o valor do produto acrescido de margem de valor agregado, obtendo-se o resultado parcial mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo, apurando-se a partir desse resultado parcial o ICMS devido por substituição tributária, subtraindo-se o imposto devido ao Estado do Espírito Santo, porém, pelo que consta no corpo do Auto de Infração, relativamente a cada suposta infração o cálculo do tributo foi um só, qual seja, multiplicando a base de cálculo pela alíquota interna de 17%.

O autuado é estabelecido no Estado do Espírito Santo. Embora não conste no corpo do Auto de Infração, trata-se de operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Analisando-se os papéis de trabalho, nota-se que são operações com refrigerantes. Não há dúvida que essas informações deveriam ter sido explicitadas pelo fiscal autuante no corpo do Auto de Infração. Porém no mundo nada é perfeito, e essa omissão não implica nulidade do procedimento, pois nos papéis de trabalho constam as especificações das mercadorias, Notas Fiscais, valores, etc.

Quanto à reclamação do autuado de que no corpo do Auto consta uma alíquota de 17%, dissociada do critério de apuração do imposto pelo regime de substituição tributária, pelo qual na apuração do imposto devido ao Estado de destino deve ser abatido o que foi pago ao Estado de origem, há que se reconhecer que de certo modo o contribuinte tem razão, haja vista a forma como os cálculos foram demonstrados no corpo do Auto de Infração, pois não foi observada a orientação do RPAF – art. 39, IV, “b” –, procedendo-se à demonstração dos cálculos como se os valores do imposto especificados na coluna “Valor Histórico” decorressem realmente da aplicação da alíquota de 17% sobre os valores listados na coluna “Base de Cálculo”. Com efeito, neste Auto, os valores constantes na coluna “Base de Cálculo” são irreais, pois as bases de cálculo efetivas são as especificadas no demonstrativo às fls. 13/21 (item 1º) e 12 (item 2º). Também está incorreta a alíquota apontada. A indicação, no corpo do Auto, de bases de cálculo fictícias, como se constata neste caso, contraria o preceito do art. 39, IV, “b”, do RPAF. A alínea “b” é categórica ao determinar que, em se tratando de situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, deve ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido. Tal demonstração deveria ser feita no corpo do próprio Auto de Infração, como manda o art. 39, IV, “b”. Essa questão, contudo, decorre de circunstância que escapa ao controle do agente fiscal, já que o erro é do programa de computador utilizado na emissão do Auto de Infração. O fiscal contornou o problema fazendo a demonstração dos cálculos nos papéis de trabalho às fls. 12/21. Tendo em vista que, de acordo com o instrumento à fl. 78, foi fornecida ao sujeito passivo cópia dos aludidos demonstrativos, concluo que não houve cerceamento de defesa, pois o contribuinte foi informado dos critérios adotados no cálculo do imposto lançado.

Quanto ao mérito, cumpre notar que o autuado é estabelecido no Estado do Espírito Santo, que firmou com a Bahia, juntamente com outras unidades da Federação, o Protocolo ICMS 11/91, pelo qual os signatários são autorizados a atribuir a responsabilidade pela retenção do imposto a contribuintes situados no território de outro ente signatário do aludido acordo interestadual, em atenção ao princípio da territorialidade.

O autuado é inscrito no cadastro da Bahia – inscrição nº 81.121.278.

A defesa alega que, não sendo o imposto retido ou não sendo recolhido antecipadamente, deve ser exigido na fronteira. Cita como fundamento o inciso I do § 3º do art. 372 do RICMS/BA. De fato, quando a fiscalização do trânsito de mercadorias detecta a infração, procede à cobrança do imposto que deixou de ser retido, mas, nos casos em que o controle escapa à vigilância da fiscalização do trânsito, é legítimo o lançamento do imposto em nome do substituto tributário, e, apesar de o autuado estar localizado em outro Estado, o Protocolo ICMS 11/91 dá respaldo à sua responsabilização pelo tributo devido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduz a nulidade do Auto de Infração pela dissonância dos fatos supostamente infratores descritos e as planilhas constantes do próprio Auto de Infração.

Diz que a demonstração do lançamento tributário constante do corpo do Auto de Infração de infração é ICMS e não de substituição tributária, tendo sido aplicada a alíquota geral de 17% sobre uma base de cálculo fictícia.

Transcreve trecho do acórdão recorrido e assevera que a conclusão da Decisão recorrida de que tal questão decorre de circunstância que escapa ao controle do agente fiscal, já que o erro é do

programa de computador utilizado na emissão do Auto de Infração, não deve ser acatada, isso porque, a se manter tal conclusão, estar-se-ia ofendendo o art. 39, inciso IV, alínea “b”, do RPAF.

Aduz que o comando legal em questão prescreve que deve constar do Auto de Infração “*a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo*”, do que se extrai que tal base de cálculo deve ser a real.

Ressalta que a norma em questão nada dispõe sobre “anexos” ao Auto de Infração, mas sim que deste, isto é, do próprio Auto de Infração, constará o demonstrativo da apuração do imposto, com a determinação, dentre outros elementos, da base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo.

Argumenta que tal dispositivo legal decorre da prescrição normativa constante no art. 142 do CTN.

Em Parecer de fls. 140/141, a PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Junior, opina pelo não provimento. Diz que os demonstrativos de débito de fls. 12/21 estão perfeitamente claros e corretos, tendo sido aplicadas as alíquotas corretas para cada operação.

Assevera que, em que pese o rosto do Auto de Infração constar indiscriminadamente a alíquota de 17%, os demonstrativos de débito, peças componentes do lançamento, demonstram claramente os cálculos efetuados, não havendo qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa e contraditório.

VOTO

Observo que o cerne da questão se resume à indicação incorreta do valor da base de cálculo e da alíquota constantes nas primeiras páginas do Auto de Infração. Note-se que o resultado da aplicação desses incorretos valores é igual ao da aplicação das corretas alíquotas e base de cálculo constantes no demonstrativo de fls. 12/21.

Ou seja, no demonstrativo de fls. 12/21 consta a correta apuração do imposto supostamente devido pelo Recorrente, com a minuciosa aplicação da alíquota correta, da base de cálculo correta e a consideração dos devidos créditos, contudo, ao se transportar o resultado desta apuração para o corpo do Auto de Infração, a alíquota é majorada para 17% e a base de cálculo é minorada para um valor que, multiplicado por 17%, resulte no mesmo valor constante na conclusão dos demonstrativos de fls. 12/21.

Trata-se de um problema no programa utilizado pela SEFAZ/BA para emissão dos autos de infração, como bem pontuou o acórdão recorrido:

Essa questão, contudo, decorre de circunstância que escapa ao controle do agente fiscal, já que o erro é do programa de computador utilizado na emissão do Auto de Infração. O fiscal contornou o problema fazendo a demonstração dos cálculos nos papéis de trabalho às fls. 12/21. Tendo em vista que, de acordo com o instrumento à fl. 78, foi fornecida ao sujeito passivo cópia dos aludidos demonstrativos, concluo que não houve cerceamento de defesa, pois o contribuinte foi informado dos critérios adotados no cálculo do imposto lançado.

Tal questão é recorrente nos julgamentos deste Egrégio CONSEF, sendo predominante o entendimento de que a apresentação ao contribuinte dos papéis de trabalho (demonstrativos anexados ao Auto de Infração), onde constam as corretas indicações de alíquota e de base de cálculo, sana a irregularidade constante no corpo do Auto de Infração e garante ao contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Todavia, peço vênia para discordar deste entendimento. Não posso aceitar que um problema de sistema permaneça por tantos anos e que a única solução encontrada pela SEFAZ/BA seja a de entregar os papéis de trabalho, onde constam a correta apuração do imposto, ao contribuinte para que ele se defenda.

Deve-se frisar que esses papéis de trabalho são documentos complexos, que somente um especialista na matéria pode interpretar. No caso em análise, por exemplo, são mais de 20 páginas de números (fls. 12/21, frente e verso).

As informações contidas em tais demonstrativos não são resumidas de forma clara e objetiva, o local onde essas informações se encontram expostas de forma clara e objetiva é o Auto de Infração. Logo, essa nítida contradição existente entre a informação constante no Auto de Infração e a informação constante nos demonstrativos anexados prejudica a interpretação do contribuinte, confundindo-o, e, por conseguinte, ofende o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Deve-se frisar que constam indicadas no Auto de Infração uma base de cálculo e uma alíquota ilegais, que não que deveriam ser aplicadas ao fato gerador que supostamente gerou o imposto exigido na autuação.

Ainda que o resultado desta equação tenha sido o mesmo da aplicação da correta base de cálculo e da alíquota, os quais estão indicados em demonstrativo anexado ao Auto de Infração, entendo que tal incorreção dificultou a compreensão da infração.

Ademais, frise-se que o documento que constitui o crédito tributário é o Auto de Infração, o qual deverá indicar claramente a base de cálculo e a alíquota, conforme determina o art. 39, IV, “b” e “c”, do RPAF/99:

Art. 39. O Auto de Infração conterá:

[...]

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato:

- a) a data da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, se diferente daquela;*
- b) a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido;*
- c) a alíquota ou, quando for o caso, o percentual de cálculo do tributo;*
- d) o percentual da multa cabível ou a sua determinação em quantidade de Unidades Padrão Fiscal (UPF-BA);*
- e) o valor ou as parcelas do tributo ou dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo, por período, com indicação precisa do valor histórico e do valor atualizado até a data da autuação;*
- f) o total do débito levantado;*
(grifamos)

A indicação de base de cálculo e alíquota equivocadas no Auto de Infração é causa de nulidade, pois, dificulta a compreensão da infração e cerceia o direito à ampla defesa do contribuinte. Destarte, com base no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/99, entendo que deve ser declarada a NULIDADE do Auto de Infração em tela.

VOTO VENCEDOR

Data maxima venia, divirjo do entendimento esposado pelo digno Conselheiro Relator.

Compulsando os autos verifico que nos demonstrativos de fls. 12 a 21, e de fl. 77, dos quais o contribuinte recebeu cópia conforme documentos de fls. 78 e 80 dos autos, está devidamente explicitada a forma de cálculo do imposto exigido na ação fiscal.

No demonstrativo de fl. 12 consta o valor de ICMS a recolher em razão do cometimento da infração 02, e às fls. 13 a 21 estão discriminados os débitos de ICMS a recolher em decorrência da irregularidade verificada atinente à imputação 01. Tais valores de imposto apurados na ação fiscal estão espelhados nos valores de imposto lançados no Auto de Infração.

Portanto, não cabe a alegação de falta de clareza quanto aos débitos apurados. Assim, acompanho o entendimento da instância *a quo* e do ilustre Representante da PGE/Profis e voto no

sentido do NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para que se mantenha a decisão de base que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 278997.0005/11-0, lavrado contra **REFRIGERANTES COROA LTDA. (FÁBRICA REFRIGERANTES COROA)**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$274.352,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.630,00 e 150% sobre R\$264.722,19, previstas no art. 42, incisos II, “e” e V, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Leonardo Baruch Miranda Souza, Álvaro Barreto Vieira, Oswaldo Ignácio Amador e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiro: Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS