

A. I. Nº - 269616.0003/12-5  
AUTUADO - REFRESCOS GUARARAPES LTDA.  
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO DE AGUIAR  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 11.03.2014

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0035-04/14

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDA INTERESTADUAL DE PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. Comprovado nos autos que o remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, reteve imposto a menos que o devido. Infração parcialmente subsistente, após ajuste por erro do valor de pauta de fiscal de alguns dos produtos objeto da autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 20/03/2012, reclama ICMS no valor de R\$34.345,58, imputando ao autuado a seguinte infração: *“Procedeu à retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia”* – Multa de 60%;

O autuado se defende às, fls. 35 a 44, dizendo em que equivocadamente foram aplicados valores de Pautas Fiscais em descompasso com a Instrução Normativa nº 35/2007, vigente à época (art. 4º) e Instrução Normativa nº 57/2008 (art. 2º) (doc. 04). Nestes termos, refez a planilha apresentada pela fiscalização, identificando os valores das pautas fiscais conforme as citas IN's, não encontrando saldo devedor (doc. 05), razão pela qual requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Diz que o RICMS-BA determina no art. 503, inciso III, que nas operações com bebidas, alcoólicas ou não, inclusive bebidas alimentares, além das demais disposições regulamentares inerentes às operações do gênero, se observará a pauta fiscal para fins de substituição ou antecipação tributária nas operações com cervejas, chopes e refrigerante. Transcreve os arts. 61, inciso III, 73, inciso V, e § 1º, inciso IV, do mesmo diploma legal, para dizer que fabrica refrigerantes e, nas saídas subsequentes, está obrigada a reter e recolher o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o que sempre faz em consonância com a legislação de regência.

Não obstante, no período fiscalizado, os autuantes entenderam que em alguns meses houve retenção a menor do ICMS ST nas vendas para contribuintes situados na Bahia, ferindo as determinações do Protocolo ICMS 11/91, do qual transcreve as cláusulas quarta e quinta.

Afirma que procedeu corretamente com a retenção e, consequentemente, o recolhimento do ICMS-ST no período autuado (2007 a 2009), nos termos do protocolo já citado (11/91), contudo, há equívoco nos valores das pautas fiscais aplicadas pelos autuantes, tendo em vista que não são consoantes com os valores dispostos nas Instruções Normativas nºs 35/2007 e 57/2008 (doc. 04).

Diz que o cerne da questão gira em torno da aplicação correta dos valores dispostos nas IN's 35/2007 e 57/2008 e nas determinações contidas no Protocolo ICMS nº 11/91, para se confirmar a retenção e, consequentemente, o recolhimento correto, razão pela qual acha necessária

diligência, para ratificar os valores dispostos na planilha que refez, apresentando as seguintes questões: “a) *As Instruções Normativas nºs 35/2007 e 57/2008 fixam valores diversos daqueles indicados pelo Autuante em sua planilha; b) A Impugnante, na planilha ora apresentada (v. doc. 05), identificou corretamente os valores de base de cálculo do ICMS substituto (pauta fiscal), a luz das referidas Instruções Normativas*”.

Quanto à multa proposta, a entende confiscatória, pois o fisco esquece a função da penalidade pecuniária que 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.

Nesse sentido, transcreve ementa de decisão do STF na ADI 551/RJ, Tribunal Pleno, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14/02/2003.

Argui ser evidente que a vedação do art. 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, aduz que a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao dano presumido, e não seja forma subreptícia de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência. Nessa, transcreve mais ementas de decisões judiciais.

Frisa que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida inserto no art. 112, do CTN, que transcreve junto a mais ementas de decisões de Tribunais Superiores (STF, RE nº. 90.143, Rel. Min. Soares Munoz, DJ de 16/03/79, p. 1825 - STJ, RESP nº. 38.997-SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 17/04/1995, p. 9.561).

Reafirma que pelo desenvolvimento dos seus argumentos se evidencia 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.

Por fim, requer a improcedência do Auto de Infração e, caso não seja esse o entendimento desta JJF, pede seja excluída ou reduzida a multa proposta.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 92/93. Dizem que o autuado desconhece a Instrução Normativa nº 30/2007 (energético, fls. 125/136), vigente a partir de 31/05/07, assim como, a Instrução Normativa nº 04/2009 (fls. 127/136), com eficácia em 01/02/2009, que “constrangeu” a aplicação da citada Instrução Normativa nº 57/2008, apenas ao período de janeiro de 2009.

Quanto à realização de perícia fiscal/contábil, disse que, em respeito ao princípio da economia processual, antecipou a solicitação feita e elaborou novo demonstrativo (fls. 99/124), no qual procedeu a revisão dos valores de todos os produtos levantados e inseriu ao lado de cada registro a devida Instrução Normativa indicada para cada produto.

Aduzem que no procedimento foi constatada e corrigida a divergência no valor da pauta fiscal dos itens: Kwat garrafa n/retorn. 1751 a 2000 ml (de R\$2,86 para R\$2,12), e coca-cola garrafa n/retorn. 500 a 600 ml (de R\$1,40 para R\$1,50), o que implicou em alteração do valor reclamado, reduzindo-o de R\$34.245,60 para R\$33.790,94.

Ressaltam que a condição do item AQUARIUS FRESH, em suas diversas embalagens, composições e sabores, não são contempladas em pauta fiscal, sendo sua base de cálculo para efeito da substituição tributária resultando da agregação do MVA de 140%, conforme o art. 61, III do RICMS/BA c/c Anexo 88 (Parecer GESUT, de 12/09/2011, fls. 24/25 em anexo).

Salientam que sabendo que a base de cálculo para este refrigerante tem sido objeto de questionamento por contribuinte do seguimento, juntaram cópia de nota fiscal de venda a consumidor para ilustrar que o preço praticado no mercado local é bem superior àquele considerado (R\$0,66 na operação própria; R\$1,59 com MVA de 140%; R\$4,90, preço do mercado local, conforme NF de fls. 137).

Registram que contataram o estabelecimento à época do levantamento fiscal no intuito de dirimir sobre as dúvidas quanto à pauta fiscal, quanto ao tipo de embalagem de cada bebida, se é retornável ou não, e como resposta foram informados que todos os produtos recebidos de outras unidades são descartáveis. No entanto, insatisfeitos com a genérica resposta, passaram a inquirir acerca de cada item, e que ao citarem os produtos com embalagem LS 1000 ml, o preposto da empresa afirmou tratar-se de embalagem de vidro, portanto, retornável, sendo a operação, atípica e que, de fato, compulsando todo o levantamento, verificaram que apenas uma operação, realizada em 09/01/2009, acobertada pela Nota Fiscal nº 1299, contemplou as embalagens do tipo LS 1000 ml.

Acreditam sanadas as questões levantadas.

Em nova manifestação (fls. 142/149), o autuado insurgiu tão somente em relação ao produto AQUARIUS FRESH, no qual disse que a fiscalização interpretou equivocadamente a legislação que fixa a pauta fiscal do referido produto, uma vez que, por ser classificado como refrigerante, afirma que deve ser aplicada a pauta fiscal ao invés de Margem de Valor Agregado (MVA), no qual não pode prosperar tal fundamento.

Esclarece que a fiscalização se equivocou ao aplicar na coluna “Pauta” o valor de R\$1,40, corresponde a MVA de 140%, como se fosse “*água mineral aromatizada e/ou gaseificada artificial*”. Explica que não se trata de água engarrafada (NCM 2201.10.00), mas que o produto “AQUARIUS FRESH” (limão, laranja, uva e abacaxi com hortelã) é composto de água gaseificada, adicionada de açúcar ou de outros edulcorantes e aromatizada com suco de fruta, sendo um refrigerante de baixa caloria classificado no NCM 2202.10.00, como se vê no site oficial dos produtos: [HTTP://www.aquariusfresh.com.br](http://www.aquariusfresh.com.br) (doc. 02).

Registra que o Ministério da Agricultura classifica o produto como “Pequeno Líquido Aromatizado”, ou seja, refrigerante, que segundo o art. 23 do Decreto nº 6871/09 (doc. 03), “é a bebida gaseificada, obtida pela dissolução, em água potável, de suco ou extrato vegetal de sua origem, adicionada de açúcar.”

Ademais, argui, tal confusão entre as águas engarrafadas e a “AQUARIUS FRESH” (e outras bebidas, dentre as quais está a H2OH), já foi ultrapassada, tanto que, com o intuito de esclarecer os consumidores, foram celebrados os Termos de Ajustamento de Conduta nºs 51.161.263/08-7 e 51.161.975/08-7, oportunidade em que a COCA-COLA, AMBEV e a PEPSICO, comprometeram-se a aumentar o nome do produto explicando sobre sua natureza (refrigerante de baixa caloria) bem como recomendar as grandes redes varejistas de hipermercados no sentido de que tais produtos (Aquarius e H2OH) não sejam divulgados como fosse água. Assim, a cobrança do ICMS deve observar os valores fixados na pauta fiscal para refrigerantes.

Repete os argumentos quanto à multa (caráter confiscatório), interpretação favorável do art. 112 do CTN e pugna pela improcedência do Auto de Infração.

Conforme fls. 192-193 o PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem para:

Considerando que: a) o Parecer GESUT de fl. 24 esclarece ser o produto AQUARIUS FRESH um refrigerante classificado no código 2202.10.00; b) refrigerante só passou a ter MVA de 140% para efeito de substituição tributária a partir de 01/01/13 (Alteração nº 7, Dec. Nº 14.242, de 14/12/12), sendo, até 31/12/12, objeto de pauta fiscal (item 37 do Anexo 88).

Essa JJF decidiu converter o PAF em diligência ao autuante para:

- a) Ajustar o demonstrativo refeito de fls. 99-124 calculando o ICMS concernente ao refrigerante AQUARIUS FRESH com base no valor da respectiva pauta fiscal;
- b) Tendo em vista que não há nos autos cópia das NF's relacionadas no demonstrativo, informar o que representa os valores nele inseridos na coluna ICMS "RETIDO", e sua fonte;
- c) Manifestar-se objetivamente sobre o demonstrativo juntado pelo Impugnante às fls. 80-94, especialmente sobre as colunas que ele acresceu;
- d) Produzir demonstrativo de débito;
- e) Produzir nova informação fiscal.

Após as providências, o contribuinte deverá ser cientificado com entrega de cópia do resultado da diligência, inclusive dos demonstrativos elaborados, com indicação de 10 (dez) dias para, querendo, manifestar.

Caso o contribuinte se manifeste, os autuantes deverão ser cientificados.

Às fls. 195-197, cumprindo à diligência pedida, um dos autuantes informa:

- a) Ao pedido no item (a), apresenta demonstrativo ajustado excluindo as operações em que não restou crédito a reclamar, reduzindo-se o valor total para R\$12.941,51 (fls. 198/219);
- b) Ao pedido no item "b" informa que a rotina da fiscalização das operações interestaduais regidas pela ST é realizada de modo não presencial. Assim, a verificação fiscal se vale das informações do SINTEGRA fornecidas pelo sujeito passivo. Portanto, em regra, o levantamento fiscal se desenvolve sem acesso aos documentos fiscais originais ou cópias, que só são solicitados supletivamente quando necessários.

Diz que os valores consignados na coluna "RETIDO" se referem ao total do ICMS ST retido pelo contribuinte substituto, obtidos dos arquivos magnéticos SINTEGRA;

- c) Ao pedido no item "c" informa que o demonstrativo acostado às fls. 80-94 corresponde ao anexado ao AI (fls. 6-23), ao qual acrescentou cinco colunas à direita. Sobre estas, diz manifestar com base em presunção, vez que não está indicada a fonte dos dados.

Assim, a primeira, "PAUTA UTILIZADA", parece referir-se ao valor que teria sido adotado pelo contribuinte, multiplicada pelos itens da embalagem – vide coluna "PAUTA" (logo após "DESC DO PRODUTO"). Ou seja, a defesa considera como pauta devida valores idênticos aos que foram considerados na ação fiscal, exceto para AQUARIUS.

A terceira coluna (DIFERENÇA DE PAUTA) é a subtração da primeira pela segunda, que resulta na diferença de pauta por embalagem.

A quarta coluna (DIFERENÇA DE ICMS-ST) resulta da aplicação da alíquota 17% sobre o valor da coluna anterior.

A última coluna (DIFERENÇA ST TOTAL) é o produto da diferença do imposto por embalagem multiplicado pela quantidade destas, conforme coluna "Qt Prod".

Aduz que os acréscimos da Impugnante à planilha – à exceção dos relativos ao produto AQUARIUS – nada acrescentam além do reconhecimento de que a pauta devida é a indicada no levantamento fiscal. Como exemplo, cita a NF 488139. Neste item particular, diz que os quatro últimos (PAUTA UTILIZADA) foram tributados em valores superiores aos estabelecidos (PAUTA DEVIDA). Diz que, nesta hipótese, caberia, inclusive, restituição ao destinatário. Todavia, não é o que informa os arquivos magnéticos, pois o valor retido (R\$745,99), é inferior ao devido (ST DEVIDO: R\$ 828,82).

Neste caso, sugere recurso à versão da planilha de fls. 99/124 para elucidar os valores de pauta que vigiam, à exceção, repete, dos produtos AQUARIUS. Nessa planilha informa ter acrescentado novas colunas à direita, nas quais indicam qual normativa de pauta que

acatarem;

d) Ao pedido no item “d”, pede seja vista a resposta ao item “a”;

Às fls. 224-232 o Impugnante se manifesta sobre o resultado da diligência. Descreve os fatos e infração e diz que procedeu corretamente com a retenção e consequente recolhimento do ICMS-ST. Repisa os argumentos defensivos aplicação dos valores de pauta fiscal em desacordo com as INs 35/2007 e 57/2008. Fala que há erro na determinação do ICMS-ST supostamente devido, exemplifica cálculos que entende corretos e protesta sobre a multa proposta por entende-la confiscatória.

Às fls. 237-238 o autuante-diligente informa ter cometido o equívoco apontado pelo Impugnante no cálculo do ICMS-ST, mas que ele só ocorreu em julho a dezembro 2007 e tendo em vista que no ajuste apurou valor devido apenas para 2008/2009, ratifica o valor restante devido de R\$12.941,51.

Intimado dessa informação fiscal, o Impugnante não se manifesta.

À fl. 264 consta Termo de Confissão de Dívida no valor de R\$13.619,24, com benefício fiscal da Lei 12.903/2013 e às fls. 270-271, consta extratos SIGAT informando pagamento do valor ajustado da exigência fiscal (R\$12.941,51).

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir do remetente, localizado no Estado de Pernambuco, a retenção a menos do ICMS, no montante de R\$34.345,58, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de cervejas e refrigerantes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, consoante determinam o Protocolo ICMS 11/91.

O contribuinte impugnou o mérito do lançamento tributário de ofício destacando que o cerne da questão gira em torno da aplicação correta dos valores dispostos nas Instruções Normativas que tratam da substituição tributária das operações interestaduais com refrigerantes e decorrentes das determinações contidas no Protocolo ICMS nº. 11/91 para se confirmar a retenção e, consequentemente, o correto recolhimento do ICMS-ST pelo autuado, dizendo ter juntado aos autos uma planilha de cálculo do ICMS ST, nela nada encontrando devido, conforme doc. 05 (fls. 80-94).

Por sua vez, um dos autuantes, disse na informação fiscal que antecipando a eventual acolhida do pedido de diligência pelo CONSEF, elaborou novo demonstrativo da autuação (fls. 99-124) revisando os valores de todos os produtos levantados originalmente, inserindo ao lado de cada um a IN que se lhe aplica. Neste trabalho explicou ter constatado e corrigido a divergência no valor da pauta fiscal dos itens Kuat garraf n/retornável 1751 a 2000 ml (de R\$2,86 para R\$2,12) e Coca-cola garrafa n/retornável 500 a 600 ml (de R\$1,40 para R\$1,50), o que implicou em redução do valor exigido de R\$34.345,60 para R\$33.790,94.

Na manifestação (fls. 142-149) sobre o ajuste estabelecido na ocasião da informação fiscal, o autuado se limitou a ponderar sobre o produto AQUARIUS FRESH dizendo que o autuante, considerando esse produto como “água mineral aromatizada e/ou gaseificada artificialmente”, equivocadamente interpretou a legislação que fixa a pauta fiscal do referido produto, uma vez que, por ser classificado como refrigerante, a ele deve ser aplicada a pauta fiscal ao invés de Margem de Valor Agregado (MVA).

Tendo em vista que: a) o Parecer GESUT de fl. 24 esclarece ser o produto AQUARIUS FRESH um refrigerante classificado no código 2202.10.00; b) refrigerante só passou a ter MVA de 140% para efeito de substituição tributária a partir de 01/01/13 (Alteração nº 7, Dec. Nº 14.242, de 14/12/12), sendo, até 31/12/12, objeto de pauta fiscal (item 37 do Anexo 88).

Conforme fls. 182-193 o PAF foi convertido em diligência ao autuante para:

- f) Ajustar o demonstrativo refeito de fls. 99-124 calculando o ICMS concernente ao refrigerante AQUARIUS FRESH com base no valor da respectiva pauta fiscal;
- g) Tendo em vista que não há nos autos cópia das NF's relacionadas no demonstrativo, informar o que representa os valores nele inseridos na coluna ICMS "RETIDO", e sua fonte;
- h) Manifestar-se objetivamente sobre o demonstrativo juntado pelo Impugnante às fls. 80-94, especialmente sobre as colunas que ele acresceu;
- i) Produzir demonstrativo de débito;
- j) Produzir nova informação fiscal.

Conforme fls. 195-197 a diligência foi cumprindo como acima relatado e, do qual, ao que especialmente interessa nesta apreciação, o valor exigido pela infração foi ajustado para para R\$12.941,51 (fls. 198/219).

Cientificado do resultado da diligência, o Impugnante repisou os argumentos defensivos aduzindo que o autuante diligente se equivocou na determinação do ICMS-ST supostamente devido em face da inclusão de IPI na base de cálculo do imposto.

Na informação fiscal de fls. 237-238, embora ateste o erro apontado pelo Impugnante, informa que ele só ocorreu em julho a dezembro 2007 e tendo em vista que no ajuste apurou valor devido apenas para 2008/2009, ratifica o valor restante devido de R\$12.941,51.

Intimado dessa informação fiscal, o Impugnante não se manifestou.

À fl. 264 consta Termo de Confissão de Dívida no valor de R\$13.619,24, com benefício fiscal da Lei 12.903/2013 e às fls. 270-271, consta extratos SIGAT informando pagamento do valor ajustado da exigência fiscal (R\$12.941,51).

Considerando que: a) quando necessária foi deferida diligência fiscal; b) as informações fiscais de fls. 195-196 e 237-238 esclarecem os motivos de acolhimento de argumento defensivo ou de manutenção original dos valores; c) neste caso não há divergência entre autuantes e autuado quanto à classificação do produto AQUARIUS FRESH como uma espécie de refrigerante; d) que a pauta do produto AQUARIUS FRESH apontada pelo Impugnante é a mesma nas planilhas dos autuantes e; e) embora ainda protestando o valor ajustado, posteriormente o sujeito passivo pagou o valor restante devido; f) nada mais tendo que reparar no procedimento fiscal, tenho que a lide em questão resta resolvida nos termos do art. 156, I do Código Tributário Nacional - CTN.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor já recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269616.0003/12-5**, lavrado contra **REFRESCOS GUARARAPES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.941,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de fevereiro de 2014.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA