

**PROCESSO** - A. I. Nº 207349.0004/14-4  
**RECORRENTE** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0123-04/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/03/2016

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0014-11/16**

**EMENTA.** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. RETENÇÃO EFETUADA A MENOS. Com a revogação do inciso IV do § 11 do Art. 289 do RICMS/BA vigente, o cálculo da ST nas operações interestaduais com refrigerantes, para o mês de janeiro/2013, deixou de ser com base na utilização da pauta fiscal. O art. 23 da Lei 7.014/96 exige a previsão regulamentar da pauta fiscal para que seja afastada a regra geral de apuração do ICMS ST pela MVA, a qual não vigia em janeiro de 2013. Mantida a exigência referente ao mês de janeiro/2013. Reconhecido pelo autuado o débito pertinente às demais ocorrências relativas à infração 1 e à totalidade da infração 02, cujo respectivo pagamento foi efetuado, cabendo a devida homologação. Percentual da multa aplicada. Incompetência do órgão julgador administrativo para declarar inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Mantida a multa aplicada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração que exige ICMS no valor total de R\$228.595,87 em decorrência da apuração dos fatos a seguir indicados:

**INFRAÇÃO 1** - Procedeu a retenção a menor do ICMS, no montante de R\$221.820,66, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, tendo como complemento: Efetuiu a retenção a menor nas vendas de refrigerantes constantes nas Notas Fiscais do Anexo 2, sendo essa retenção prevista no Protocolo ICMS 11/91. Foi aplicada multa de 60% prevista no Art. 42, inciso II, alínea "e" da Lei nº 7.014/96.

Em primeira instância, os ilustres Julgadores da 4ª JJF concluíram pela Procedência da autuação fiscal em razão do seguinte:

*A questão controversa que se discute nos presentes autos diz respeito apenas a ocorrência verificada no mês de janeiro/2013, relativa a infração 1, com exigência de imposto a título de retenção efetuada a menos no valor de R\$63.161,20, visto que, em relação às demais ocorrências desta infração, ou sejam, fevereiro, março, abril e junho/2013, o autuado reconheceu o débito e efetuou o respectivo pagamento juntamente com o valor devido e reconhecido da infração 2, conforme se comprova através dos extratos emitidos pelo SIGAT, fls. 132 e 133, pagamentos estes que deverão ser homologados pela autoridade competente.*

*Portanto, a parcela do lançamento em debate, relacionada a competência do mês de janeiro/2013, no valor de R\$63.161,20, infração 1, se deve ao fato de que o autuado calculou e recolheu o ICMS-ST com base em pauta fiscal, por entender que à época do fato gerador, janeiro de 2013, vigorava, sem restrições, a pauta fiscal prevista na Instrução Normativa nº 068/2012, impondo-se, ao seu entender, sua utilização nos termos do Art. 23 da Lei nº 7.014/96.*

*De fato, a IN 058/2012, foi publicado no DOE de 29 e 30/12/2012 e começou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2013. Ocorre, entretanto, que o inciso IV do § 11 do Art. 289 do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012 foi revogado pela Alteração nº 7 ao RICMS/BA através do Decreto nº 12.242 de 24/12/12, com efeitos a partir de 01/01/13, conforme abaixo:*

**Art. 289.** *Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

(...)

**§ 11.** *A base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será o valor fixado em pauta fiscal: (grifo não original).*

**IV - revogado;**

**O inciso IV do § 11º do art. 289 foi revogado pela Alteração nº 7 (Decreto nº 14.242, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12), efeitos a partir de 01/01/13.**

**Redação originária, efeitos até 31/12/12:**

**“IV - refrigerantes;”**

*Como visto acima, com a revogação do inciso IV do § 11 do Art. 289 do RICMS/BA vigente, o cálculo da ST nas operações interestaduais com refrigerantes, para o mês de janeiro/2013, deixou de ser com base na utilização da pauta fiscal. Por outro lado, por intermédio do Decreto nº 14.295 de 31/01/13, passou a vigor a regra encartada no inciso VI do § 11 do Art. 289 de acordo com a Alteração nº 10 (Decreto nº 14.295, de 31/01/13, DOE de 01/02/13), efeitos a partir de 01/02/13 a 31/07/13, que voltou a permitir a utilização da pauta fiscal, porém condicionado a existência de Termo de Acordo celebrado entre os contribuintes e a SEFAZ:*

**“VI - águas minerais e refrigerantes, para os contribuintes substitutos que possuam Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF), para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias.”**

*De maneira que, diante das alterações promovidas na legislação tributária estadual, acima delineadas, para o mês de janeiro de 2013 não havia previsão para utilização da pauta fiscal para fim de cálculo do ICMS-ST nas operações interestaduais com refrigerantes, estando, ao meu entender, correta a autuação. Por estas razões, não se justifica o pedido do autuado para realização de perícia técnica visto que os fatos estão todos bem delineados e esclarecidos nos autos.*

*No tocante as multas aplicadas, apesar da irresignação do autuado em relação ao seu patamar, inclusive com citação de julgados oriundos de Tribunais Superiores, elas estão corretamente aplicadas e possuem previsão na Lei nº 7.014/96, não sendo da alçada desta primeira instância de julgamento a redução de penalidade por descumprimento de obrigação principal, razão pela qual devem ser mantidas nos percentuais de 60% e de 150%. Ressalto, ainda, que não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação posta, (Art. 167 do RPAF/BA).*

*Quanto a solicitação para encaminhamento das intimações em nome do patrono do autuado, nada impede que o setor competente deste órgão julgador atenda ao quanto solicitado. Observo, entretanto, que a expedição de intimações em sede de julgamento administrativo seguem as determinações contidas no Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia - RPAF/BA, não sendo causa de nulidade o não atendimento ao pleito do patrono do autuado.*

**Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.**

**Questiona a infração 1, competência do mês de janeiro/13, ante a possibilidade de utilização da pauta fiscal nas operações com refrigerantes anteriores a 01/02/2013, à luz do Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, com efeitos a partir de 01/02/2013.**

**Alega tratar-se de suposto crédito tributário de ICMS-ST em razão da incorreção na composição da base de cálculo do tributo, sob a justificativa de que deveria ter sido aplicada MVA ao seu valor, mesmo vigente à época do fato gerador, no Estado da Bahia, o preço de pauta fiscal com base nos valores usualmente praticados no mercado (pauta fiscal), nos moldes do art. 23 da Lei nº 7.014/1996. Diz que atua no ramo de fabricação e comercialização de bebidas que, no exercício regular de sua atividade, figura como contribuinte de diversos tributos, dentre os quais o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sobretudo na qualidade de Contribuinte Substituto (ICMS-ST), em operações na qual a legislação lhe impõe a responsabilidade pela retenção antecipada do tributo devido nas operações futuras – a chamada “substituição tributária pra frente”. Cita o Art. 155, XII, "b" da CF e o Art. 8º da LC 87/96, que estabeleceu as normas para**

instituição do ICMS, regulamentando o instituto da substituição tributária, mais especificamente o § 2º do Art. 8º, aduzindo que, no caso, para os produtos que comercializa (bebidas), foram editados os Protocolos ICMS 10/92 e 11/91, que estabelecem que a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária será o preço máximo de venda ao consumidor, sugerido pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente (pauta fiscal), sendo aplicável a MVA na sua falta.

Aduz que a Lei Complementar nº 87/96 remeteu às Leis Estaduais a competência para regulamentação da matéria, tendo sido no Estado da Bahia editada a Lei nº 7.014/96 e o Decreto nº 13.780/12 que trata sobre o ICMS-ST nas operações com refrigerantes em seu art. 23, parágrafo 2º.

Acrescenta, em seguida, que à época do fato gerador, janeiro de 2013, vigorava sem restrições a pauta fiscal prevista na Instrução Normativa nº 068/2012, razão pela qual sua utilização se impõe face os claros termos do artigo 23, § 2º, da Lei nº 7.014/96 supra transcrito, sendo que, é nesse sentido que, estabelecido o valor presumido do ICMS-ST por meio da Instrução Normativa nº 068/2012, ao compor a base de cálculo do tributo, utilizou desses valores e efetuou o recolhimento do tributo devido.

Menciona a redação do § 11, inciso VI do artigo 289 do RICMS/BA anterior a alteração promovida pelo Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, para concluir que somente com a publicação do Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, com efeitos a partir de 01/02/2013, passou a ser necessário Termo de Acordo para apuração de ICMS/ST via pauta fiscal nas operações com refrigerantes, sendo que, desta maneira, no período de 01/01/2013 a 31/01/2013, os contribuintes substitutos poderiam utilizar a pauta fiscal para cálculo do ICMS/ST nas operações com refrigerantes, de modo que, no período de janeiro de 2013 a apuração de ICMS/ST via pauta fiscal nas operações com refrigerantes está correta, afigurando-se indevida a cobrança.

Questiona os percentuais das multas aplicadas na ordem de 60% e de 150%, citando decisões de tribunais administrativos e superiores além de doutrina, para destacar que à luz das decisões que transcreveu, considera as multas aplicadas desproporcionais e que servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora, razão pela qual requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Em Parecer de fls. 173/176, a PGE/PROFIS, por intermédio do Procurador Elder dos Santos Verçosa, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário. Observa que a lide reside exclusivamente no crédito tributário referente à competência de janeiro/2013 da infração 1.

Após transcrever trechos da Informação Fiscal e acórdão recorrido, que tratam da revogação do art. 289, parágrafo 11, inciso V, do RICMS/2012, conclui que a legislação vigente em janeiro de 2013 não autorizava o Recorrente a utilizar pauta fiscal.

Quanto ao percentual das multas aplicadas, observa que o princípio do não confisco não se aplica às multas, pois estas têm natureza diversa da hipótese de incidência tributária, sendo sanções com finalidade pedagógica. Observa o art. 167 do RPAF, que veda a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

## VOTO

Observo que o cerne da lide está em analisar se em janeiro de 2013 era aplicável a pauta fiscal para fins cálculo do ICMS ST devido pelas operações subsequentes de refrigerantes, como defende o Recorrente, ou se era aplicável a MVA conforme concluiu a autuação fiscal e a Decisão de primeira instância.

Para tanto, vejamos as normas vigentes em janeiro de 2013.

O RICMS vigente à época não prescrevia nenhuma norma determinando a aplicação da pauta fiscal aos refrigerantes, isso porque o inciso IV do § 11º do art. 289 vigeu somente até 31/12/2012 e

o inciso VI do mesmo dispositivo não se referia a refrigerantes à época, e sim tão somente às águas minerais, vejamos:

**Art. 289.** *Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

**§ 11.** *A base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será o valor fixado em pauta fiscal:*

**IV - revogado;**

*Nota: O inciso IV do § 11º do art. 289 foi revogado pela Alteração nº 7 (Decreto nº 14.242, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12), efeitos a partir de 01/01/13.*

*Redação originária, efeitos até 31/12/12:*

*“IV - refrigerantes;”*

*VI - águas minerais e refrigerantes, para os contribuintes substitutos localizados neste estado, desde que possuam Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF), para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias;*

*Nota: A redação atual do inciso VI do § 11 do art. 289 foi dada pela Alteração nº 15 (Decreto nº 14.681, de 30/07/13, DOE de 31/07/13), efeitos a partir de 01/08/13.*

*Redação anterior dada ao inciso VI do § 11 do art. 289 pela Alteração nº 10 (Decreto nº 14.295, de 31/01/13, DOE de 01/02/13), efeitos a partir de 01/02/13 a 31/07/13:*

*“VI - águas minerais e refrigerantes, para os contribuintes substitutos que possuam Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF), para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias.”;*

*Redação anterior dada ao inciso VI tendo sido acrescentado ao § 11º do art. 289 pela Alteração nº 5 (Decreto nº 14.073, de 30/07/12, DOE de 31/07/12), efeitos de 01/09/12 a 31/01/13:*

*“VI - águas minerais, somente nas operações realizadas pelos fabricantes que possuam Termo de Acordo com o titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF) para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias.”.*

Assim, diante do quanto previsto no RICMS em janeiro de 2013, o ICMS ST devido pelas operações subsequente com os refrigerantes não deveria ser calculado com base na pauta fiscal, por outro lado, deveria ser aplicada a MVA prevista no § 1º do art. 289 do RICMS, que é a regra geral para cálculo do ICMS ST, veja-se o que diz este dispositivo:

**Art. 289 (...)**

**§ 1º** *Os contribuintes atacadistas, revendedores e varejistas, deverão, a fim de ajustar os estoques de mercadorias por ocasião de inclusões no regime de substituição tributária, adotar as seguintes providências:*

*I - relacionar as mercadorias existentes no estoque do estabelecimento no dia da inclusão no regime de substituição tributária e escriturar no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências;*

*II - adicionar sobre o preço de aquisição mais recente, incluído o imposto, o percentual de margem de valor adicionado (MVA) constantes no Anexo 1 deste regulamento para as operações internas com a respectiva mercadoria;*

*III - apurar o imposto a recolher aplicando sobre a base de cálculo prevista no inciso II:*

*a) tratando-se de contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal, a alíquota prevista na legislação para cada mercadoria, compensando-se com os créditos eventualmente existentes na escrita fiscal;*

*b) tratando-se de contribuinte optante pelo simples nacional, a alíquota prevista na legislação para cada mercadoria, compensando-se com o crédito destacado na nota fiscal de aquisição ou, de forma simplificada, o percentual de 5% (cinco por cento) sem a utilização de qualquer crédito;*

*IV - recolher o imposto apurado em até 04 (quatro) parcelas mensais, iguais e consecutivas, devendo o pagamento da primeira parcela ser feito até o dia 28 (vinte e oito) do mês em que a mercadoria entrou no regime de substituição tributária*

Dessa forma, em janeiro de 2013 não vigia no RICMS norma que determinasse a aplicação de pauta fiscal para apurar a base de cálculo do ICMS ST referentes às operações subsequentes com refrigerantes.

Por sua vez, a Lei nº 7.014/96, em seu art. 23, inciso II, alínea “c”, c/c §§ 3º, 4º e 7º também observam que a regra geral será a apuração da base de cálculo pela MVA e que, “nas situações previstas em regulamento” esta MVA será substituída pela pauta fiscal (preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante/importador ou o usualmente praticado no mercado, vejamos:

**Art. 23.** *Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

**II** - *em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.*

**§ 3º** *Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador.*

**§ 4º** *A margem a que se refere a alínea “c” do inciso II do caput será estabelecida em regulamento, com base nos seguintes critérios:*

- I - levantamentos, ainda que por amostragem, dos preços usualmente praticados pelo substituído final no mercado considerado, neste Estado;*
- II - informações e outros elementos, quando necessários, obtidos junto a entidades representativas dos respectivos setores;*
- III - adoção da média ponderada dos preços coletados.*

**§ 7º** *Em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, nas situações previstas em regulamento, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo.*

O § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 prescreve que poderá ser aplicada a pauta fiscal, sem a necessidade de previsão regulamentar, quando o preço final a consumidor seja fixado órgão público competente.

**Art. 23 (...)**

**§ 2º** *Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.*

No presente caso, o Recorrente pretende que seja reconhecida a utilização de pauta fiscal para apuração da base de cálculo do ICMS ST nas operações subsequentes com refrigerantes com base no quanto disposto no § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96 combinado com a Instrução Normativa nº 68/2012. Entende o Recorrente, que a referida Instrução Normativa deveria ser aplicada porque se enquadraria na hipótese do § 2º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, afastando a aplicação da MVA, sem necessidade de previsão regulamentar.

Não merece guarida a tese recursal. Note-se que esta Instrução Normativa nº 68/2012 não representa fixação de preço final, único ou máximo, a consumidor por órgão público competente, uma vez que o Superintendente da Administração Tributária não é órgão público competente para fixar preço único ou máximo dos refrigerantes comercializados pelo recorrente.

Há de se observar que a referida Instrução Normativa foi editada com a finalidade de dar efeito prático ao §6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, conforme indicado em seu próprio texto: “O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e para efeito do disposto no § 6º do art. 23 da Lei nº 7.014/96, resolve expedir a seguinte”.

O §6º, II, “b”, do art. 23 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, por sua vez, prevê que, na hipótese de a mercadoria estar desacompanhada de documento fiscal idôneo, será aplicada a pauta fiscal. Sendo assim, conclui-se que a referida instrução normativa somente possibilitou a exigência do ICMS ST relativo às operações subsequentes de refrigerantes nos casos em que as mercadorias estiverem desacompanhadas de notas fiscais, o que impediria a aplicação da MVA (regra geral de apuração da base de cálculo do ICMS ST relativo às operações subsequentes).

*§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;*

*II - em função dos preços a seguir indicados, se as mercadorias estiverem desacompanhadas de documento fiscal idôneo:*

*a) preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido da margem de lucro correspondente;*

*b) preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;*

Sendo assim, entendo que em janeiro de 2013 não vigia norma que autorizasse a aplicação da pauta fiscal para apuração da base de cálculo do ICMS ST relativo às operações subsequentes com refrigerantes, e que a Instrução Normativa nº 68/2012 não se aplicava à situação do recorrente.

Por fim, quanto às alegações de confiscatoriedade ou desproporcionalidade da multa, noto que o percentual de multa está previsto na legislação estadual e não pode ser afastado em razão de tais argumentos por conta da previsão legal constante no art. 125, I, do COTEB.

Entendo que os princípios constitucionais e as decisões judiciais servem de fundamento para as decisões a serem proferidas em âmbito administrativo, mas, em regra, não se pode afastar a aplicação da norma prevista na legislação estadual sob a alegação de inconstitucionalidade, ainda mais quando nem mesmo os Tribunais Superiores têm jurisprudência pacífica sobre qual o limite do percentual de multa para o descumprimento de obrigação principal.

Assim, deixo de apreciar o argumento recursal referente aos percentuais da multa em virtude da delimitação da competência deste E. CONSEF.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Auto de Infração nº **207349.0004/14-4**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$228.595,87**, acrescido das multas de 60% sobre R\$221.820,66 e 150% sobre R\$6.775,21, previstas no art. 42, incisos II, "e" e V, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS