

PROCESSO - A. I. Nº 207349.0004/14-4
RECORRENTE - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª 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 PROVÍDO. 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 consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, tendo como complemento: Efetuou 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 I 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 viger 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 alcada 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 accordão 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