

PROCESSO	- A. I. N° 206973.0001/15-4
RECORRENTE	- COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV [AMBEV S.A.]
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0108-01/16
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18/11/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0155-12/16

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. a) FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO; b) IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Exigências parcialmente subsistentes após correção da inclusão indevida de bebidas isotônicas na regra da exigência de Termo de Acordo para utilizar pauta fiscal, inerente ao exercício de 2013. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida, cujas alegações já haviam sido corretamente apreciadas pela JJF. Rejeitada a nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria, quanto à prejudicial de mérito de decadência, com voto de qualidade do Presidente, e unânime quanto ao mérito.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0108-01/16 - que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 31/03/2015 para exigir o ICMS no valor de R\$937.466,81, apurado em razão da constatação de duas exações, ambas objeto deste Recurso, a seguir descritas:

Infração 1 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento de R\$ 215.550,45, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas de refrigerantes realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de: janeiro, agosto e novembro de 2010; janeiro, fevereiro, junho a dezembro de 2013. Consta ainda:

“Pauta de refrigerantes - IN 04/2009 item 5.2

BASE DE CÁLCULO DE REFRIGERANTE

No período fiscalizado: De 01/01/2010 até 31/12/2012 - PAUTA FISCAL (art. 61, inciso II do RICMS/97 até 31/03/2012; art. 289, § 11, inciso IV do RICMS/12 até 31/12/2012).

De 01/01/13 até 31/01/2013 - Valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + MVA (de 35%), ou pauta fiscal o que for maior. (art. 23, inciso II; combinado com o § 6º, inciso I da Lei nº 7014/96; Anexo 1, item 37 do RICMS/12).

A partir de 01/02/2013 - Pauta fiscal para os contribuintes que possuem Termo de Acordo;

Quem não possui Termo de Acordo: valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + MVA (de 35%), ou pauta fiscal o que for maior. (art. 23, inciso II; combinado com o § 6º, inciso I da Lei 7014/96; art. 289, § 11, inciso VI e Anexo 1, item 37 do RICMS/12). ”

Infração 2 - Reteve e recolheu a menor o ICMS no valor de R\$721.916,36, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Consta ainda:

“Não foi cobrado o ICMS_ST retido a menor em novembro que consta no DEMONSTRATIVO pois o Termo de Acordo de vigência a partir de 01/11/2013 e as notas fiscais que constam do DEMONSTRATIVO em novembro foram calculadas por MVA por resultar maior valor de ICMS_ST a ser retido. Após o DEMONSTRATIVO

impresso, achamos desnecessário reimprimir 169 páginas para excluir tais NFs, optamos por simplesmente não cobrar posto que indevido".

A JJF julgou procedente em parte o Auto de Infração, no valor de R\$886.557,30, após salientar que o PAF está revestido das devidas formalidades legais; quando da lavratura do Auto de Infração não havia operado a decadência de constituir o crédito tributário, conforme previsto à época no art. 173, I, do CTN, como também indeferir o pedido de diligência ou perícia, por considerar que os autos encontram-se devidamente instruídos.

No mérito, a Decisão recorrida concluiu seu veredito diante das seguintes considerações:

Nas razões, argumenta o sujeito passivo que são insubstinentes as infrações, em face à inclusão de bebidas energéticas na base de cálculo da apuração, como se fosse refrigerantes. Argui que o produto Gatorade encontra-se classificado como bebida energética isotônica (Instrução Normativa nº 04/2009), sujeitando-se à aplicação de pauta fiscal (inciso VI, §11, do artigo 289, do RICMS/BA-12).

Questiona ainda o sujeito passivo que a LC nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96, além dos Protocolos ICMS 10/92 e 11/91 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 apenas na sua falta. Data vénia, não exatamente isso encontra-se prescrito na Lei Complementar 87/96.

O artigo 8º da chamada "Lei Kandir" (abaixo transcrito) prescreve as regras que deverão ser seguidas pelo legislador estadual, quando do exercício de competência tributária, especificamente no que concerne à definição da base de cálculo do imposto a ser cobrado nas operações sujeitas à substituição tributária. O inciso II determina a forma de composição da base de cálculo de ICMS para a implantação do regime de substituição tributária progressiva (pra frente), por meio do qual o substituto recolhe antecipadamente o ICMS "presumido" que será devido, nas operações subsequentes.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

A Lei nº 7.014/96, que institui o ICMS no Estado da Bahia, recepcionou as mesmas regras no seu art. 23, inciso II. A margem de valor agregado - MVA é um dos itens que formam a base de cálculo e não apenas aplicável na falta da pauta fiscal, como questiona o autuado.

Os Protocolos ICMS 10/92 e 11/91, por sua vez, dispõem sobre a substituição tributária, nas operações interestaduais com cerveja, chope, refrigerante, água mineral, etc. No caso concreto, as operações alcançadas pela fiscalização são interna com destino para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Igualmente inoperantes os argumentos defensivos acerca da base de cálculo presumida do ICMS-ST ou de que o Fisco exige a diferença, quando o valor da pauta for inferior ao preço final, sem tolerar o inverso, como se o acordo que ensejou preços finais "presumidos" só tivesse valor contra os contribuintes. Isto porque o regime de substituição tributária, em que se procede ao recolhimento antecipado do tributo, tem sua constitucionalidade reconhecida por reiterados julgados do Supremo Tribunal Federal. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, igualmente encontra-se uniformizada a jurisprudência que reconhece legitimidade à sistemática, a qual encontra lastro na Emenda Constitucional nº 03/93 (artigo 150, § 7º).

Portanto a regra de base de cálculo para as operações internas, no Estado da Bahia estão estabelecidas, regra geral, na Lei nº 7014/96 (art. 23, II), que instituiu o ICMS, não havendo, portanto, nenhuma ilegalidade, no procedimento da fiscalização. A administração tributária é que vem, ao longo do tempo, buscando flexibilizar junto com os agentes do mercado, no sentido da encontrar os valores que refletem os valores mais próximos daqueles efetivamente praticados.

Dessa forma é que, no período fiscalizado, de 01/01/2010 até 31/12/2012, na comercialização interna de refrigerantes, poderia ser aplicada a Pauta Fiscal, por permissivo contido no art. 61, inciso III do RICMS/97 (até 31/03/2012) e artigo 289, § 11, inciso IV do RICMS/12 (ate 31/12/2012).

E isto com a observação de que a base de cálculo resultante dos critérios previstos no art. 23, § 6º, I da Lei 7.014/96 não seja inferior ao preço de pauta, quando houver.

No período de 01/01/13 até 31/01/2013, a base de cálculo correspondia ao valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + MVA de 35% - (art. 23, inciso II; combinado com o § 6º, inciso I da Lei nº 7014/96, além do Anexo 1, item 37 do RICMS/12) ou a pauta fiscal, o que fosse maior.

A partir de 01/02/2013, voltou a permissão de utilizar a pauta fiscal, porém condicionado a existência de Termo de Acordo celebrado entre os contribuintes e a SEFAZ, conforme publicado no Decreto nº 14.295, de 31/01/2013 (§11, inciso VI do artigo 289 do RICMS/BA).

“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.”

É inverossímil a alegação da defesa, nesse particular, que não se poderia condicionar à existência de um termo de acordo entre SEFAZ e o contribuinte, com a publicação de um decreto, de modo que não seria aplicável ao período de janeiro de 2013, por ausência de previsão legal.

Não houve, em absoluto, qualquer desatenção à legalidade. A regra prevista naquele momento era a mesma estabelecida na Lei Complementar e recepcionada pela Lei Estadual 7.014/96. A pauta fiscal representava uma espécie de contrapartida oferecida apenas para os contribuintes que acordasse com a administração tributária desse Estado alguns requisitos do interesse da política tributária estadual e por mesmo, uma opção de cada contribuinte.

Para os contribuinte que não optaram pelo Termo de Acordo, vigeu, naquele momento como base de cálculo: valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + MVA de 35% - (art. 23, inciso II; combinado com o § 6º, inciso I da Lei nº 7014/96, além do Anexo 1, item 37 do RICMS/12) ou a pauta fiscal, o que fosse maior.

Diante de tais pressupostos, é equivocado o entendimento do autuado ao afirmar que a base de cálculo das operações de substituição tributária “para frente” será, via de regra, e para o período autuado, o preço fixado por meio de pauta fiscal e que utilizou a Instrução Normativa nº 068/2012, nas suas operações com refrigerantes, no Estado da Bahia.

Contudo, constato que na sua Informação, a Auditora Fiscal admite o equívoco na inclusão de “bebidas outras”, não alcançadas pela exigência de celebração de Termo de Acordo entre contribuinte e a SEFAZ/BA para utilização da Pauta Fiscal no exercício de 2013, excluiu as parcelas exigidas indevidamente no exercício de 2013.

Examinando as peças e elementos que servem de suporte para as exigências em questão, constato, antes, o acerto da correção fiscal, em relação aos valores alterados no lançamento de ofício para o exercício de 2013 e a manutenção dos valores da autuação, em relação ao exercício de 2010 (infração 01), considerando que o cálculo do ICMS_ST já fora feito com base na pauta fiscal vigente à época e não houve a inclusão do produto “gatorade”. Em 2013, foram realizados os ajustes necessários a fim de corrigir a inclusão indevida de bebidas isotônicas na regra da exigência de Termo de Acordo para utilizar pauta fiscal, nos meses em que houve a inclusão do mencionado produto.

A infração 01 resta subsistente em parte, passando de R\$215.550,45 para R\$207.455,94 com a exclusão dos valores consignados no quadro abaixo.

Infração 01	Valor do Débito			
	Período	Cobrado originalmente	Excluído	Permanece após revisão
	jun/13	1.726,47	1.726,47	-
	ago/13	5.984,99	575,01	5.409,98
	set/13	75.513,87	286,48	75.227,39
	out/13	62.046,86	5.506,55	56.540,31
		145.272,19	8.094,51	137.177,68

Na infração 02 a exigência decorre da apuração de retenção e recolhimento a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$721.916,36.

A auditora Fiscal promove os mesmos ajustes. No exercício 2010, o contribuinte pode adotar a pauta fiscal conforme Instrução Normativa nº 04/2009 (fls. 338 a 345), sem interferência da alteração regulamentar, mais precisamente, no art. 289, parágrafo 11, inciso IV, do RICMS/BA-12, que passou a exigir a celebração de Termo de Acordo entre o contribuinte e a SEFAZ/BA para fins de utilização de pauta fiscal.

Em relação ao exercício 2013, a fiscalização corrigiu a inclusão indevida de bebidas isotônicas na regra da

exigência de Termo de Acordo para utilizar pauta fiscal, modificando a exigência de R\$721.916,36 para R\$679.101,36, conforme o quadro consignado abaixo:

Infração 02	Valor do Débito			
	Período	Cobrado originalmente	Excluído	Permanece após revisão
	jan/13	53.658,89	7.114,85	46.544,04
	fev/13	54.693,34	4.064,42	50.628,92
	mar/13	46.853,84	5.659,46	41.194,38
	abr/13	48.994,79	3.575,61	45.419,18
	mai/13	27.586,27	3.452,57	24.133,70
	jun/13	48.268,92	4.809,96	43.458,96
	jul/13	129.020,97	4.129,50	124.891,47
	ago/13	107.196,24	6.527,65	100.668,59
	set/13	100.532,32	3.480,98	97.051,34
	out/13	105.110,78	-	105.110,78
	TOTAL	721.916,36	42.815,00	679.101,36

No tocante as multas aplicadas, apesar da irresignação do autuado em relação ao percentual imposto, inclusive com citação de julgados oriundos de Tribunais Superiores, constato que estão corretamente assentadas 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 mantidos os percentuais de 60%. Ressalto, ainda, que não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação posta, (art. 167 do RPAF/BA).

Concluindo, sou pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do presente Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 296 a 312 dos autos, onde, após relatar as acusações fiscais e suas razões de impugnação, aduz que o fato de o julgamento da JJF reduzir o valor original em mais de cem mil reais, confirma que o Auto de Infração foi lavrado de forma presumida e sem a certeza do crédito tributário, devendo o lançamento de ofício ser anulado ou julgado improcedente, diante da impossibilidade de sua alteração nesta fase processual, sob pena de ferir os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da ampla defesa, consoante os arts. 145, 146 e 149 do CTN.

Arguiu, ainda, a extinção de parte do crédito tributário em virtude da decadência, relativa ao período de janeiro a abril de 2010, nos termos do art. 150, §4º, e 156, V e VII, do CTN. Cita entendimento do STJ, pois, no caso em tela, o que se discute é o recolhimento a menor do imposto.

Alega, também, impossibilidade de adoção de critérios alternativos à apuração do ICMS-ST, assim como da impossibilidade de ajustes na base de cálculo presumida do imposto, do que afirma que adotou, para fins de base de cálculo do ICMS-ST, nos termos da LC 87/96 e Lei nº 7.014/96, a pauta fiscal do Estado da Bahia, que é o critério utilizado para fins de estimar o preço final de venda dos produtos postos em circulação. Contudo, não obstante a regularidade das operações, sofreu cobrança do ICMS-ST através de lançamento de ofício, com fundamento em demonstrativo que distorce a base de cálculo.

O recorrente destaca que, no caso dos refrigerantes, produtos comercializados, foram editados Protocolos ICMS 10/92 e 11/91, os quais 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 MVA apenas na sua falta. Assim, estabelecido o valor presumido do ICMS-ST por meio da Instrução Normativa n. 068/12, ao compor a base de cálculo do tributo, utilizou-se desses valores e efetuou o recolhimento do tributo devido. Contudo, a despeito do recolhimento regular efetuado, o Fisco pretende aplicar ao valor praticado (pauta fiscal=preço final de venda) um valor superior o que, por certo, não seria possível.

Registra que tal prática fiscal é apelidada de “gatilho”, visto que altera os critérios de composição da base de cálculo do ICMS-ST de forma automática, com o único objetivo de promover um aumento forçado de arrecadação, do que destaca interpretação do STF (quando do julgamento da ADI 1851/AL, com efeito *erga omnes*) de que a base de cálculo do ICMS-ST deve ser adotada em caráter definitivo, tanto nas situações em que se verifique recolhimento de imposto sobre base

majorada, como nas situações em que se apure recolhimento do imposto sobre base reduzida. Em outras palavras, uma vez antecipado o fato gerador do tributo, **salvo na hipótese de sua ulterior não ocorrência**, a base de cálculo presumida torna-se definitiva, não havendo que se falar em ajustes ou restituição, para qualquer dos lados. Cita doutrina.

Em outras palavras, o Fisco exige a diferença, quando o valor da pauta for inferior ao preço final, mas não é possível o inverso, como se o acordo que ensejou o estabelecimento dos preços finais “presumidos” só tivesse valor contra os contribuintes, o que viola os princípios da isonomia e da segurança jurídica, pois o critério utilizado para definição da base de cálculo é inteiramente aleatório, podendo ser aplicado a uma venda e à outra não, sem qualquer previsibilidade.

Aduz que o intuito do legislador em estabelecer a pauta fiscal é justamente simplificar o trabalho da própria fiscalização, em concretização ao princípio da praticabilidade tributária, pois fixam-se valores presumidos – que se tornam definitivos - para as mercadorias comercializadas pelas indústrias, reduzindo a evasão fiscal, do que destaca que o preço médio ponderado, na forma prevista pelo art. 8º, II, §§ 4º e 6º da Lei Complementar nº 87/96, busca sempre o valor usual das mercadorias no mercado (com a participação tanto do Estado como das empresas envolvidas), o que, por sua própria natureza, permite a ocorrência de vantagens ou desvantagens isoladas, mas que sempre tenderá, no final das contas, ao equilíbrio.

Por fim, o recorrente ressalta que, ainda que o Fisco discorde do posicionamento do STF, não seria possível a cobrança da diferença entre o valor da pauta e o valor final de venda, visto que, tendo o STF expressamente declarado a constitucionalidade da cláusula segunda do Convênio ICMS 13/97, não cabe ao Fisco afastar a sua aplicação com base unicamente em seu entendimento, sob pena de violação ao disposto no parágrafo único do art. 142 do CTN, segundo o qual “*a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*”, e art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF, que dispõe que “*cabe à lei complementar regular forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”. Ante o exposto, requer que seja afastada a pretensão do Fisco, sob pena de violação ao princípio da legalidade.

Em seguida, o recorrente passa a aduzir a impossibilidade de alteração da base de cálculo com fundamento exclusivo no cumprimento de obrigações acessórias, visto que a norma insculpida no inciso VI do § 11º do artigo 289 do RICMS/BA apenas passou a vigorar a partir de fevereiro de 2013, momento em que passou a constar no referido dispositivo a exigência do cumprimento de uma obrigação acessória, relacionada à celebração de um termo de acordo entre o contribuinte e a SEFAZ/BA para fins de utilização da pauta fiscal.

Salienta que, apesar da inovação no RICMS/BA, esta alteração, por si só, não possui a prerrogativa impor condicionantes à base de cálculo do tributo (no caso limitação a adoção da pauta fiscal), isso porque apenas a Lei Complementar pode regular sobre normas gerais de Direito Tributário, tais como os fatos geradores dos tributos, suas bases de cálculo e seus contribuintes, já que inexiste condicionante à aplicação da pauta fiscal quando esta foi estabelecida pela autoridade competente, do que, segundo o recorrente, tal previsão regulamentar caracteriza-se como mero ato declaratório, necessário à ciência da SEFAZ sobre questões secundárias/acessórias, nada podendo versar sobre base de cálculo do tributo, cujo lançamento impugnado é impertinente e ofende diversos princípios tributários dentre eles citam-se o da legalidade e segurança jurídica.

Porém, por cautela, registra que o §11, inciso VI do artigo 289 do RICMS/BA apenas passou a ter essa redação (condicionando a existência de um termo de acordo entre SEFAZ e Contribuinte em operações com refrigerantes) com a publicação do Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, razão pela qual, mesmo que se hipoteticamente válida a condição estabelecida, está não seria aplicável ao período de janeiro de 2013 (por ausência de previsão legal) e novembro e dezembro de 2013, eis que posteriores ao termo de acordo firmado.

Dessa forma, o recorrente alega que, além de todas as razões já expostas, também indevida a cobrança no período de janeiro novembro e dezembro de 2013, pois o contribuinte substituto poderia se utilizar da pauta fiscal para cálculo do ICMS ST nas operações com refrigerantes.

Em outra vertente, o recorrente alega incapacidade contributiva para recolher valores residuais devidos a título de ICMS-ST, uma vez que, na condição de fabricante de cerveja e refrigerante, é mero responsável pelo recolhimento do ICMS integralmente devido na cadeia produtiva, recolhendo as parcelas referentes às suas próprias operações e, na qualidade de substituta tributária, quanto às sucessivas operações de distribuição e revenda, ainda arrecada o tributo devido posteriormente, calculado sobre bases de cálculo presumidas, do que se revela evidente que qualquer vantagem financeira, eventualmente auferida em decorrência dos valores antecipados, não se relaciona com o patrimônio do recorrente e sim com o dos contribuintes substituídos. Diz que, por tal razão, o art. 10 da LC nº 87/96 prevê que cabe exclusivamente ao substituído a restituição dos valores pagos (pelo substituto) em hipóteses da não ocorrência do fato gerador. Cita jurisprudência.

Portanto, resta evidenciado que, a despeito de eventual incorreção na base de cálculo do ICMS-ST, o recorrente não detém capacidade contributiva necessária ao recolhimento da exação debatida, pois entender o contrário não só significaria imputar a cobrança à contribuinte que, de fato, não reverteu em seu benefício quaisquer valores, subtraindo-lhe parte efetiva de seu patrimônio, mas também deixar de recuperar o montante perante os terceiros (distribuidoras) que efetivamente o aproveitaram, o que referendaria o enriquecimento sem causa desses, hipótese exaustivamente rechaçada pelo sistema jurídico vigente, o que se mostram nítidas as impropriedades do lançamento efetuado, não restando dúvidas que o mesmo deve ser totalmente desconstituído.

Por fim, o apelante passa a alegar sobre a exorbitância da multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal em razão: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco, do que cita doutrina e jurisprudência, para, ao final, requerer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Encerra sua peça recursal requerendo o reconhecimento/declaração da improcedência da exigência fiscal por entender inexistentes as irregularidades apontadas na autuação, não havendo imposto a ser recolhido, e subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%), como também pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do seu advogado, sob pena de nulidade.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância pela procedência parcial do Auto de Infração, no que tange às duas infrações do lançamento de ofício, as quais versam sobre a falta de retenção e retenção a menos do ICMS-ST em operações com refrigerantes.

Inicialmente, em relação à pretensão do recorrente de que, sob pena de nulidade, os atos processuais de comunicação sejam realizados em nome do seu advogado, deixo de acata-la visto que, nos termos do art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no qual estabelece que “*A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem*”. Contudo, recomenda-se o atendimento do pedido, em que pese o seu descumprimento não ensejar qualquer nulidade do ato.

Há de se ressaltar que razões recursais já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração. Assim, *no caso presente*, da análise do seu arrazoado, concluo

que as razões do Recurso Voluntário não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra bem fundamentada, sendo naquela oportunidade devidamente apreciadas todas as alegações de defesa, de cuja conclusão me alinho.

A única exceção à cópia literal decorre da alegação sob o tópico de “convalidação da nulidade”, no qual o recorrente pleiteia a nulidade do Auto de Infração sob o argumento *novo* de que ensejou incerteza ao crédito tributário o fato de o valor principal exigido ter sido reduzido. Contudo, discordo de tal entendimento, pois, na verdade, a redução decorreu da busca da verdade material, quando o órgão julgador de primeira instância, com anuência da autuante, acolheu a alegação do próprio sujeito passivo de que foram incluídas indevidamente bebidas isotônicas na regra da exigência de Termo de Acordo para utilizar pauta fiscal. Sendo assim, a redução decorre do aperfeiçoamento do lançamento de ofício diante dos princípios constitucionais do contraditório e do pleno exercício da ampla defesa. Todas as demais alegações, tratam-se de meras repetições das razões de defesa já devidamente apreciadas na Decisão recorrida, do que farei breves avaliações.

Em relação à extinção do crédito tributário do período de janeiro a abril de 2010 em virtude da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituí-lo, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, há de se salientar que, à época dos fatos geradores, vigia o art. 107-A da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), no qual determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores, cuja norma jurídica, por se tratar de natureza material, deve-se aplicar ao período de sua vigência. Sendo assim, a contagem iniciou-se em 01/01/2011 e o termo final ocorreu em 31/12/2015, inexistindo, portanto, a alegada decadência quando da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 31/03/2015. Ademais, a exação que alcança o exercício de 2010 refere-se à falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS-ST, conforme se pode constatar às fls. 15 a 17 dos autos, o que por si só não se coaduna com o prazo insculpido no art. 150, § 4º, do CTN, como pretende o recorrente, mas, sim, no previsto no art. 173, I, do CTN, cuja regra foi recepcionada pelo COTEB, à época, visto que inexiste imposto a homologar.

Quanto às alegações derivadas da impossibilidade de adoção de critérios alternativos à apuração do ICMS-ST, assim como da impossibilidade de ajustes na base de cálculo presumida do imposto, como já havia consignado a Decisão recorrida, o regime de substituição tributária tem sua constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, cuja regra de base de cálculo para as operações subsequentes estão estabelecidas no art. 23, II, da Lei nº 7.014/96, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme previsto no art. 125, III, do COTEB.

Sendo assim, consoante já explicitado na Decisão recorrida, na comercialização interna de refrigerantes, no período de:

- 01/01/10 a 31/12/12 poderia ser aplicada a Pauta Fiscal, por permissivo regulamentar (art. 61, III, do RICMS/97 e art. 289, § 11, IV, do RICMS/12), desde que a base de cálculo resultante dos critérios previstos no art. 23, § 6º, I, da Lei 7.014/96 não fosse inferior ao preço de pauta, quando houvesse;
- 01/01/13 a 31/01/13, a base de cálculo correspondia ao valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + MVA de 35% (art. 23, II; combinado com o § 6º, I da Lei nº 7.014/96, além do Anexo 1, item 37 do RICMS/12) ou a pauta fiscal, o que fosse maior;
- 01/02/13 em diante, voltou a permissão de utilizar a pauta fiscal, porém condicionado a existência de Termo de Acordo celebrado entre os contribuintes e a SEFAZ, conforme publicado no Decreto nº 14.295, de 31/01/13 (§11, VI do art. 289 do RICMS/BA). Para os contribuintes que não optaram pelo Termo de Acordo vigeu como base de cálculo: valor da mercadoria + IPI + seguro + frete + outras despesas debitadas ao adquirente + MVA de 35% (art. 23, II; c/c o § 6º, I da Lei nº 7.014/96, além do Anexo 1, item 37 do RICMS/12) ou a pauta fiscal, o

que fosse maior.

Logo, conforme concluiu a JJF, a regra sempre foi a prevista na Lei Complementar e recepcionada pela Lei Estadual 7.014/96. A pauta fiscal passou a representar uma espécie de contrapartida ofertada apenas para os contribuintes que acordasse com a administração tributária desse Estado alguns requisitos do interesse da política tributária estadual e por opção de cada contribuinte. Em consequência, impertinente a alegação do recorrente de que não se poderia condicionar à existência de um termo de acordo entre SEFAZ e o contribuinte, através de um decreto, por ausência de previsão legal.

Registre-se, ainda, inexistir exigência na segunda infração relativas aos meses de novembro e dezembro de 2013, como alega o recorrente, quando já havia firmado o aludido termo de acordo.

Inerente à alegação recursal de que, no caso de eventual incorreção na base de cálculo do ICMS/ST, o recorrente não detém capacidade contributiva necessária ao recolhimento da exação debatida, do que cita o art. 10 da LC nº 87/96, o qual prevê que cabe exclusivamente ao substituído a restituição dos valores pagos (pelo substituto) em hipóteses da não ocorrência do fato gerador, há de ressaltar a atribuição legal da responsabilidade do sujeito passivo por substituição tributária nas operações em análise, conforme previsto no artigo 8º, II, da Lei nº 7.014/96, cuja única exceção está ínsita no art. 6º, XV, da referida lei, a qual não se coaduna com o caso concreto:

Art. 6º - São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

[...]

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário. (grifo nosso).

Art. 8º - São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

[...]

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

Ademais, a jurisprudência dos tribunais superiores tem apontado no sentido de que a responsabilidade do substituto tributário não pode ser estendida para o contribuinte substituído, a menos que haja cláusula de responsabilidade solidária, a exemplo do STJ, que ao julgar o Recurso Especial nº 1201765/MG descartou a possibilidade da exigência do ICMS do contribuinte substituído, pois entendeu que o Fisco Estadual deve lançar o ICMS das operações sujeitas à substituição tributária exclusivamente junto ao SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, a menos que a legislação estabeleça regime de solidariedade do contribuinte substituído, o que inexistiu neste caso, conforme previsto no art. 6º, XV, da Lei nº 7.014/96.

Por fim, quanto às alegações acerca da multa aplicada há de registrar que se trata de penalidade prevista em lei à hipótese legal apurada no caso concreto, falecendo a este colegiado a negativa de sua aplicação, conforme previsto no art. 125, III, do COTEB, assim como a sua redução, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência)

Peço a máxima vénia ao ilustre Relator/Presidente para divergir quanto à posição que desacolheu a prejudicial de mérito de decadência do lançamento efetuado na Infração 1, referente ao mês de janeiro de 2010.

O Recorrente sustentou em seu recurso que, no caso em tela, houve a decadência do direito do Fisco de constituição do crédito tributário conforme os artigos 150, §4º e 156, V e VII, ambos do CTN. Segundo relata, os fatos geradores ocorreram no período de janeiro a abril de 2010 e a autuação foi lançada somente em 31/03/2015, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

Entendo assistir razão ao Recorrente, pois é fato que o período de janeiro/2010 já havia sido fulminado pela decadência, levando-se em conta a data de registro do presente AIIM, lavrado em 31/03/2015, ou seja, passados mais de 5 anos da data de ocorrência do fato gerador e a data de ciência pelo Autuado.

Toda a problemática no campo do direito tributário em torno desse assunto ocorre por conta das disposições contidas no parágrafo 4º, do art. 150, e o inciso I, do art. 173, do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Por muitos anos ficou entendido no seio deste Conselho, pela maioria dos seus representantes que o fato do Parágrafo 4º do Art. 150 do CTN citar o trecho “se a lei não fixar prazo para a homologação” e levando-se em conta que existia a previsão da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), que em seus Artigos 107-A e 107-B (Parágrafo 5º) tratava do prazo de extinção do crédito contados a partir do primeiro dia do mês de janeiro do ano seguinte a ocorrência do fato gerador, esta deveria ser a linha de decisão para esses os em questão.

Todavia, alguns meses antes da lavratura deste Auto de Infração, tinha sido publicado a Lei nº 13.199, de 28 de novembro de 2014, com produção de efeito em 29/11/2014, revogando tais Artigos, o 107-A e o §5º do Art. 107-B, todos da supracitada Lei do COTEB, corrigindo o Legislativo Estadual o equívoco de uma legislação inconstitucional, que perdurou por mais de 12 anos.

Equívoco, pois, no âmbito do Poder Judiciário, no topo da esfera judicante, o Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 8, já havia decidido que somente o CTN poderia prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, o que afastava, de imediato, a aplicação do COTEB por adentrar na esfera de reserva legal de Lei Complementar à luz da Carta Política de 1988, que no seu art. 146, III, “b” preconiza que :

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

“(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

“(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos”.

Este também é o entendimento que prevalece no STF, *ex vi* do aresto a seguir transcrito:

“A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios de lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais” (Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso).

Pelo exposto, fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, não cabendo ao COTEB versar sobre tais assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo determinação constitucional supracitado.

Desta forma, para o presente caso entendo que deve ser considerada a novel legislação (Lei nº 13.199/2014), que revogou os Artigos do COTEB que tratavam do prazo prescricional e pelo exposto, entendo assistir razão ao Recorrente no que tange ao lançamento do mês de janeiro da Infração 1, pois este estaria fulminado pela decadência, considerando a contagem do prazo a partir da ocorrência do fato gerador e essa decisão consta apoiada no disposto do Parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. (...)

Parágrafo 4º. Se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão por maioria, quanto à prejudicial de mérito de decadência, com voto de qualidade do presidente, e, por unanimidade quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206973.0001/15-4, lavrado contra COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV [AMBEV S.A.], devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$886.557,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Daniel Ribeiro Silva e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES – VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de decadência)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS