

A. I. Nº - 206973.0001/15-4
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
AUTUANTE - IVANA MARIA MELO BARBOSA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18.07.2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0108-01/16

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. **a)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. A Auditora Fiscal promove os ajustes que o caso requer, com retira do produto "GATORADE", cujo cálculo foi feito regularmente com a utilização de pauta fiscal. Infração subsistente em parte. **b)** IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO MENOR. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. A base de cálculo para as operações internas, no Estado da Bahia estão estabelecidas, regra geral, na Lei nº 7014/96 (art. 23, II), que institui o ICMS, não havendo, portanto, nenhuma ilegalidade, no procedimento da fiscalização. 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 RICMS/BA-12, que voltou a permitir a utilização da pauta fiscal, porém condicionado a existência de Termo de Acordo celebrado entre os contribuintes e a SEFAZ. A Auditora Fiscal promove os ajustes que o caso requer, com retira do produto "GATORADE", cujo cálculo foi feito regularmente com a utilização de pauta fiscal. Infração subsistente em parte. Rejeitadas nulidades. Indeferido pedido de diligência Mantidas as multas aplicadas. Infrações parcialmente subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2015, exige ICMS no valor histórico de R\$937.466,81 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, valor R\$215.550,45 e multa de 60%.

Consta ainda que a 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 ate 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, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor R\$721.916,36 e multa de 60%.

Consta ainda que "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".

Em peça defensiva apresentada, representante do autuado, às fls. 223/255, relata a tempestividade da defesa, descreve as infrações. Alega que existem fundamentos para anulação ou improcedência do Auto de Infração, a iniciar pela extinção de parcela do crédito tributário, em virtude da decadência, no período de janeiro a de abril de 2010, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, V e VII, do CTN.

Diz que o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para homologar a atividade de "autolancamento" efetuada pelo sujeito passivo, a contar do fato gerador; ultrapassado aquele prazo, o lançamento é tacitamente homologado, extinguindo-se, em definitivo, o crédito por ele constituído.

Salienta que ao caso do regime jurídico da decadência relativa ao ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, não se aplica a regra geral de contagem do lapso decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, prevista no art. 173, I, do CTN. Isso porque, conforme entendimento pacífico do STJ, tal regramento aplica-se única e exclusivamente aos tributos sujeitos a lançamento de ofício, por declaração ou naqueles em que, sujeitos a lançamento por homologação, não haja antecipação de pagamento, ainda que parcial. Transcreve jurisprudência do STJ que consolida tal entendimento.

Discutindo-se sobre o recolhimento a menor do imposto, diz que resta evidente a aplicabilidade do § 4º, do art. 150, do CTN, posto que teria o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do respectivo fato gerador, para proceder ao lançamento de ofício/complementar, sob pena de decadência. Tendo decaído o direito de constituir o crédito, extinto por força do art. 156, V e VII, do CTN.

Informa que no caso em concreto, apenas foi notificada do auto de infração em 02/04/2015, quando o crédito relativo a todo o período anterior a 02 de abril de 2010 (inclusive) já estava tacitamente homologado (CTN, art. 150, §4º) e extinto (CTN, art. 156, V e VII), não há dúvidas de que o montante a ele relativo, constitui excesso de exigência, devendo, portanto, ser excluído da monta autuada em razão de sua iliquidez e incerteza, o que desde já se requer, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Defende a insubsistência da infração 1 e 2, em face à inclusão de bebidas energéticas na base de cálculo da apuração como se fosse refrigerantes. Diz que a inclusão na base de cálculo do produto Gatorade, classificado na Instrução Normativa nº 04/2009 como bebida energética isotônica, sujeito à aplicação de pauta fiscal, nos termos do inciso VI, §11, do artigo 289, do RICMS/BA. Junta tela de demonstrativos da infração 1 e 2, em que há a inclusão de bebidas energéticas na apuração de operações com refrigerantes.

Reclama que uma análise mais acurada da escrita fiscal revelaria a regularidade das operações, evidenciando o equívoco perpetrado quando da autuação.

Resume que a lavratura de auto de infração em descompasso com a realidade fática subjacente, viola o art. 142 do CTN, concluindo em presunção não permitida em lei, que houve utilização de

crédito fiscal indevido, sem atentar para a existência de produtos listados nos documentos fiscais incluídos no regime próprio de substituição tributária. Implicando improcedência do lançamento.

Cita os Professores Ives Gandra; Vittorio Cassone, concluindo que a pretensão fiscal fere, além da estrita legalidade, da segurança jurídica, todo um conjunto de preceitos constitucionais, como o princípio do não-confisco, as garantias ao contraditório e à ampla defesa, corolários do devido processo legal. Reitera a improcedência da infração consignada no lançamento fiscal.

Discorre sobre a impossibilidade de adoção de critérios alternativos à apuração do ICMS ST e de ajustes na base de cálculo presumida do imposto. Explica que para os refrigerantes 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 apenas na sua falta.

Diz que a Lei Complementar nº 87/96 remeteu às Leis Estaduais, que invariavelmente declinaram aos Decretos Estaduais, a competência para regulamentação da matéria. 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 refrigerantes. Sublinha que a base de cálculo utilizada nas operações de substituição tributária “para frente” será, via de regra, e para o período autuado, o preço fixado por meio de pauta fiscal. Nesse sentido, admite que utilizou-se dos valores constantes na Instruções Normativas nº 068/2012; o Fisco pretende aplicar ao valor praticado, um valor superior.

Esclarece que, à luz da interpretação conferida pelo E. Supremo Tribunal Federal ao art. 150, § 7º, da Constituição Federal, instituidor do ICMS-ST no ordenamento jurídico (quando do julgamento da ADI 1851/AL), a base de cálculo do tributo, que, por sua própria natureza é presumida, 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. Repete que, 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.

Questiona que 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.

Diz que tal prática viola o princípio 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. Nesse sentido, o STF, através da ADI 1851/AL, julgamento em 08/05/2002, definiu com efeito *erga omnes*, que o fato gerador presumido não é provisório, mas definitivo.

Assevera 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.

Discorre sobre o estabelecimento do preço médio ponderado, ressaltando que não seria possível a cobrança da diferença entre o valor da pauta e o valor final de venda. Isso porque, 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.

Argumenta sobre a impossibilidade de alteração da base de cálculo com fundamento exclusivo no cumprimento de obrigações acessórias. Aduz que a norma insculpida no inciso VI, do § 11º do artigo 289 do RICMS/BA somente 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 a celebração de um termo de acordo entre o contribuinte e a SEFAZ/BA para fins de utilização da Pauta Fiscal. Diz que a inovação no RICMS/BA não pode limitar a adoção da pauta

fiscal, porque apenas a Lei Complementar pode regular sobre normas gerais de Direito Tributário, sejam fatos geradores, bases de cálculo e seus contribuintes.

Assinala que entendimento diverso viola o princípio da legalidade; que a previsão constante no RICMS/BA caracteriza-se como mero ato declaratório, não podendo versar sobre base de cálculo do tributo. Por tais razões, garante que o lançamento é impertinente, em ofensa aos diversos princípios tributários, dentre eles, a legalidade e segurança jurídica.

Sublinha que, afora toda a ilegalidade da autuação, 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) com a publicação do Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, de modo que a redação deste inciso era pautada pelo Decreto nº 14.073, de 30/07/2013. Em outras palavras, explica que em operações com refrigerantes, inexistia previsão no regulamento condicionando a utilização de pauta fiscal a existência de acordo entre Contribuinte e Secretaria da Fazenda, razão pela qual mesmo que, se hipoteticamente válida, a condição estabelecida não seria aplicável ao período de janeiro de 2013 (por ausência de previsão legal) e novembro e dezembro de 2013, posteriores ao termo de acordo firmado.

Diz que somente com a publicação do Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, efeitos a partir de 01/02/2013, passou a ser necessário Termos de Acordo para apuração de ICMS ST via pauta fiscal nas operações com refrigerantes. Diz que, além de todas as razões já exaustivamente 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.

Discorre sobre incapacidade contributiva da impugnante para recolher valores residuais devidos a título de ICMS-ST; sobre a exorbitância da multa aplicada, argüindo o entendimento do STF da aplicação de multas tributárias somente no patamar razoável de 20% ou 30% para que não ocorresse violação ao princípio não confisco.

Pede o reconhecimento da improcedência da exigência fiscal, pois inexistentes as irregularidades apontadas na autuação, não havendo imposto a ser recolhido. Subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%). Pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de novos documentos, bem como a realização de diligência e perícia fiscal a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Na informação prestada, às fls. 334/337, a Auditora Fiscal defende que, quanto à decadência, a regra a ser aplicada é aquela estatuída no artigo 173 do CTN. Transcreve o dispositivo.

Com relação ao pedido da defesa para aplicação do parágrafo 4º, artigo 150, lembra que apenas a infração 1 alcançou o exercício de 2010 e que, nessa infração, não houve qualquer “*antecipação*” de pagamento, ainda que parcial. Explica que a exigência é por total e absoluta falta de retenção e conseqüente recolhimento do ICMS-ST. Assim, no caso, deve prevalecer a regra do artigo 173 do CTN e não a do art. 150 do mesmo diploma legal como se afirma.

Já para a Infração 2, esclarece que houve antecipação parcial de pagamento uma vez que houve retenção e recolhimento a menor, contudo apenas no exercício de 2013, não havendo porque se discutir decadência.

No mérito, reitera o argumento da defesa de que “*bebidas energéticas*” foram incluídas na base de cálculo da apuração de refrigerantes, o que levaria à insubsistência das infrações 1 e 2. Admite a Auditora razão do autuado, reconhecendo o equívoco de incluir “bebidas outras”, não alcançadas pela exigência de celebração de Termo de Acordo entre contribuinte e SEFAZ/BA para utilização da Pauta Fiscal no exercício de 2013. Por esta razão, afirma que excluiu todos os valores cobrados indevidamente no exercício de 2013, ficando inalterados os demonstrativos do exercício de 2010. Tal

exclusão fica comprovada nos demonstrativos:

Exercício 2010 – destaca que permanece inalterado uma vez que os cálculos do ICMS_ST tiveram como base a pauta fiscal vigente à época.

Exercício 2013 - disse que 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, tendo resultado o seguinte:

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

Em relação à Infração 2, diz que para o exercício 2010 foi adotada a pauta fiscal conforme Instrução Normativa nº 04/2009 (fls. 338 a 345), sem interferência da alteração do RICMS/BA, mais precisamente art. 289, parágrafo 11, inciso IV, que passou a exigir celebração de Termo de Acordo entre o contribuinte a e SEFAZ/BA para fins de utilização de pauta fiscal.

Quanto ao exercício 2013 - informa que 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, tendo resultado o seguinte:

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

Destaca que para esta infração foi elaborado um demonstrativo analítico onde constam todas as notas fiscais incluídas indevidamente e excluídas nessa informação fiscal (fls. 346 a 350).

No que se refere aos argumentos indica tópicos:

"1) da impossibilidade de adoção de critérios alternativos á apuração do ICMS_ST;

2) da incapacidade contributiva da impugnante recolher valores residuais devidos à título de ICMS_ST e;

3) da exorbitância da multa aplicada não concordo com DEFESA e como ao CONSEF não compete julgar inconstitucionalidade não vou discutir tais argumentos nesta Informação Fiscal posto que no exercício da atividade vinculada que me compete cumpri as normas regulamentares do ICMS vigente na data do fato gerador do ICMS_ST não retido e/ou retido a menor e conseqüente não recolhimento e/ou recolhimento a menor, RICMS/Ba e, ainda, orientação da gerência de Substituição tributária através de resposta ao questionamento quanto ao histórico da base legal para cálculo do ICMS_ST – conforme mensagem enviada via correio eletrônico (fls. 351)".

Conclui dizendo que reconhece a improcedência da cobrança de R\$ 8.094,51 relativamente à Infração 1 e R\$ 42.815,00 para a Infração 2, totalizando em R\$ 50.909,51, sendo o valor abatido do débito originalmente cobrado. Assim, manteve a cobrança de R\$137.177,68 para a Infração 1 e de R\$679.101,36 para a Infração 2, importando o valor histórico total cobrado após a revisão fiscal em R\$816.279,04.

O contribuinte autuado, através de seus advogados, apresenta nova manifestação, fls. 356/359, apresenta uma síntese da autuação e da Informação Fiscal, nos seguintes termos: *"a) Não houve qualquer antecipação de recolhimento em relação a infração imputada para o exercício de 2010, que teria ocorrido absoluta falta de retenção, o que afasta o argumento da decadência com base no §4º do artigo 150 do CTN; b) Mantém inalterada o lançamento de 2010, referente a infração 1, pois os cálculos tiveram como base a pauta fiscal vigente; c) Altera o lançamento para excluir as bebidas energéticas e isotônicas da apuração dos refrigerantes, alterando o valor originário do lançamento para R\$ 816.279,04; d) Quanto aos demais argumentos apresentados na defesa, deixa de analisar sob o argumento de que exerce atividade vinculada"*.

Diz que as informações prestadas ratificam a nulidade do lançamento apresentado, uma vez que trazem a confirmação de que o auto de infração foi lavrado sem certeza do crédito tributário.

Pontua que o valor principal do auto é reduzido em R\$ 121.187,77, ou seja, 13% do imposto originalmente exigido foi lançado sem qualquer fundamento fático ou legal. Vislumbra, portanto, que a temeridade em que foi lançada a exigência fiscal, sem o cuidado sequer de relacionar a infração tida como imputada e as operações autuadas. Pede a nulidade do lançamento.

Contesta o argumento da fiscalização de que, em 2010, houve *"absoluta falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS ST"*, considerando que a infração imputada decorre de utilização equivocada de pauta fiscal.

Observa que no presente Auto de Infração, o contribuinte teria promovido o recolhimento do ICMS ST com base em pauta fiscal, enquanto que a autoridade lançadora entende como devido a apuração do ICMS ST com base na MVA. Ou seja, se houve recolhimento por meio de pauta fiscal, mesmo que no entendimento de recolhimento a menor, as operações foram oferecidas a tributação, havendo apenas discordância quanto ao montante apurado (no caso o fisco entende que houve recolhimento a menor pela utilização de pauta fiscal), razão pela qual atrai a hipótese de decadência constante no artigo 150, § 4º.

Vislumbra que a decadência de parte do crédito tributário, oriundo do período de janeiro a de abril de 2010 (inclusive), nos termos dos artigos 150, § 4º, e 156, V e VII, do CTN.

Reitera suas razões sobre decadência no direito tributário, aduzindo que foi notificada do auto de infração em 02/04/2015, quando o crédito relativo a todo o período anterior a 02 de abril de 2010 (inclusive) já estava tacitamente homologado (CTN, art. 150, §4º) e extinto (art. 156, V e VII, CTN).

Discorre novamente sobre à impossibilidade de adoção de critérios alternativos à apuração do ICMS ST e da impossibilidade de ajustes na base de cálculo presumida do imposto. Sobre a alteração da base de cálculo do ICMS ST, ressalta que, embora a manifestação fiscal alegue não poder tecer considerações sobre esse aspecto por exercer atividade vinculada, diz que vale repesar os pontos a seguir:

Defende 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.

Além do mais, disse 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). Significa dizer que, se mantida a autuação, estar-se-ia exigindo a aplicação de uma MVA sobre o valor de venda final, o que por certo caracterizaria enriquecimento ilícito do Erário Estadual.

Repete que o artigo 289 do RICMS/BA não pode limitar a adoção da pauta fiscal, por conta da ofensa ao princípio da legalidade.

Reitera que o §11, inciso VI do artigo 289 do RICMS/BA apenas passou a condicionar a existência de

um termo de acordo entre SEFAZ e o contribuinte, com a publicação do Decreto nº 14.295, de 31/01/2013, de modo que não seria aplicável ao período de janeiro de 2013, por ausência de previsão legal. Por isso também indevida a cobrança no período de janeiro de 2013, pois o contribuinte substituto poderia se utilizar da pauta fiscal para cálculo do ICMS ST nas operações com refrigerantes. Reitera os pedidos formulados anteriormente e que as intimações sejam entregues no endereço do advogado que indica.

É o relatório.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla as 2 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Preliminarmente, o contribuinte autuado suscita que seja declarada a extinção de parcela do crédito tributário em virtude da decadência, no período de janeiro a abril de 2010, nos termos dos artigos 150, § 4º e 156, V e VII, do Código Tributário Nacional - CTN, considerando que o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para homologar o lançamento, efetuado pelo sujeito passivo, a contar do fato gerador. Nesse sentido, argumenta que, notificado em 02.04.15, todo o período anterior a 02.04.2010 encontra-se tacitamente homologado.

Alega ainda que a pretensão fiscal viola a estrita legalidade, a segurança jurídica, o princípio do não-confisco, as garantias ao contraditório e à ampla defesa, corolários do devido processo legal. Pede a nulidade do Auto de Infração, que teria sido lavrado sem certeza do crédito tributário, considerando a redução de 13% do imposto originalmente exigido e que não foi relacionada a infração tida como imputada e as operações autuadas.

Pede a nulidade ou redução da multa e que as publicações e intimações relacionadas ao PAF sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade. Protesta pela produção de outras provas, de novos documentos, além da realização de diligência ou perícia fiscal.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte que o conduzisse à decretação de nulidade. O Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF/BA (Decreto 7.629/99). O PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando da forma que melhor lhe aprouve e em quantos momentos processuais entendeu necessários na defesa das suas teses. A redução da exigência original será apreciada no mérito.

Com relação à decadência suscitada pelo sujeito passivo, o direito não assiste ao autuado. Cabível assinalar que na arguição de decadência, o art. 107-A do COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/1981), em conformidade com o que prevê o § 4º do art. 150, do CTN, determinava o início da contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte da ocorrência dos fatos geradores.

Com o advento da Lei nº 13.199 de 29/11/2014, o aludido artigo do COTEB foi revogado, entretanto, remanesce entendimento tanto da PGE/PROFIS como deste CONSEF, da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária à época vigente - por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental - a exemplo das recentes decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento Fiscal nos Acórdãos CJFs nº 0031-11/15 e 0050-12/15.

Observe que a disposição do artigo 173, I, do CTN, prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco anos), contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, o prazo para constituição do crédito tributário tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, I, do CTN, não podendo prosperar a arguição defensiva de que teria promovido o recolhimento do ICMS ST a menor pela utilização de pauta fiscal, hipótese que atrairia a decadência constante no artigo 150, § 4º. No presente caso, o período autuado alcança o exercício de 2010, valendo dizer que a contagem iniciou-se em 01/01/2011, com termo final em 31/12/2015.

Vejo que o Auto de Infração foi lavrado dia 31/03/2015 e o autuado tomou ciência dia 02/04/2015, portanto, dentro do prazo de 05 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme argüido pelo impugnante.

Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

Quanto ao pedido de diligência ou perícia solicitado, indefiro tal pedido, considerando que os fatos em debate estão bem delineados, presentes nos autos e convencido do juízo a ser feito.

Com relação ao pedido de encaminhamento das comunicações acerca desse processo tributário para endereço dos profissionais indicados, de certo que não existe óbice para que publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome e no endereço do patrono do autuado, regularmente constituído.

No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

O pedido de cancelamento ou redução da multa, será analisado, igualmente, no mérito.

A primeira infração trata da falta de retenção e o conseqüente recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em diversos períodos de janeiro de 2010 até dezembro de 2013, no valor total de R\$215.550,45.

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 subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no valor de R\$721.916,36.

Os demonstrativos analíticos e sintéticos das duas infrações se encontram acostados aos autos, discriminando todas as operações que originaram as respectivas exigências (fls. 15/213).

Nas razões, argumenta o sujeito passivo que são insubsistentes as infrações, em face à inclusão de bebidas energéticas na base de cálculo da apuração, como se fosse refrigerantes. Argúi 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 vênica, 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 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 de encontrar os valores que reflitam 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 (até 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 ofertada 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.

<i>Infração 01</i>	<i>Valor do Débito</i>		
<i>Período</i>	<i>Cobrado originalmente</i>	<i>Excluído</i>	<i>Permanece após revisão</i>
<i>jun/13</i>	1.726,47	1.726,47	-
<i>ago/13</i>	5.984,99	575,01	5.409,98
<i>set/13</i>	75.513,87	286,48	75.227,39
<i>out/13</i>	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		
	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.

É como voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206973.0001/15-4**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$886.557,30**, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR