

PROCESSO - A. I. Nº 206973.3008/16-8
RECORRENTE - AMBEV S/A. (FILIAL CAMAÇARI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0111-03/17
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/11/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0366-12/17

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. RECOLHIMENTO A MENOS. O montante do IPI, como componente obrigatório da base de cálculo do ICMS-ST, deve gozar do mesmo tratamento normativo dado a essa variável, qual seja, sofrer a redução proporcional do seu valor, de forma a garantir que a carga tributária final se limite aos 24%, previstos no inciso XLVIII do art. 268 do RICMS/12. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0111-03/17, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 206973.3008/16-8, lavrado em 18/12/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.921.112,17, em razão de ter, o contribuinte, retido e recolhido o ICMS a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 08/06/2017 (fls. 419 a 426) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

O defendente apontou vício material no presente PAF alegando em sua impugnação, que a carga tributária aplicada pela fiscalização nas operações internas com cervejas e chopes, em que a legislação determina 24%, teria sido aplicada alíquota superior a esta, no levantamento fiscal.

Analisando os elementos que compõem este processo, observo que esta alegação não corresponde aos fatos. Ao contrário do alegado pelo defendente, verifico no levantamento fiscal, que de fato, a fiscalização aplicou na apuração do ICMS exigido neste lançamento de ofício, a redução da base de cálculo de forma que a carga tributária seja de 24%, conforme prevê a lei. A metodologia utilizada pelos auditores fiscais na apuração do quantum devido será devidamente explicitada, quando da apreciação do mérito.

Constato que os Autuantes descreveram os fatos que resultaram na infração, inclusive expondo de forma ampla as irregularidades constatadas. Foram indicados os dados e cálculos que compõem o lançamento fiscal, de acordo com as planilhas demonstrativas fls. 7/244, com o CD (mídia eletrônica) que foram entregues ao autuado conforme termo de recebimento, documento fls. 245/246, apontando as razões que levaram os Autuantes a determinar o descumprimento da obrigação principal.

A capitulação legal e a multa aplicada constante da infração são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Assim, verifico que os autuantes constituíram o crédito tributário verificando e registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, foi determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, sendo identificado o sujeito passivo e proposta a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório. Assim, fica afastada a nulidade suscitada pelo defendente, visto que não verifico neste PAF qualquer dos pressupostos de nulidades elencados no art. 18 do RPAF/99.

Em relação à solicitação de perícia fiscal ou diligência, cabe de plano, consignar que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, cabendo ao autuado demonstrar

suas alegações, sendo inadmissível realização de diligência, quando destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Assim, no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem requeridas de ofício para o convencimento dos julgadores. Portanto, fica indeferido o pedido de diligência e perícia técnica, com fulcro no art. 147, I, “a” e II, do RPAF/99.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de retenção e recolhimento de ICMS a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em relação aos meses de fevereiro a dezembro de 2014.

Da análise dos elementos que compõe a presente autuação, especificamente no que diz respeito a impugnação, verifico que a defesa do autuado restringe-se a alegação de equívoco na aplicação da carga tributária. O defendente arguiu que, não obstante a previsão regimental, em análise à memória de cálculo disponibilizada pela fiscalização, é possível identificar que houve erro da autoridade fiscal, pois não foi respeitado o limite da carga tributária, e a diferença exigida no lançamento impugnado é exatamente pela imposição de uma carga de tributária superior aos 24% fixados. Acrescentou que com base nos documentos colacionados, os valores considerados pela fiscalização são irreais, pois alheios à previsão regimental de 24% de carga tributária nas operações internas com cervejas e chopes.

Na informação fiscal, os autuantes explicaram detalhadamente a metodologia aplicada para elaboração do levantamento fiscal. Descreveram o passo-a-passo seguido na apuração dos valores de ICMS e ICMS_ST que constam no Demonstrativo (fls.7 a 244) ora em análise, conforme determina a legislação, considerando a redução de base de cálculo do ICMS.

Esclareceram que o cálculo do ICMS normal da ação fiscal não é objeto de impugnação e coincide com o valor destacado no DANFE, portanto é o mesmo valor apurado pela empresa. No entanto, apesar de idêntico resultado no cálculo do ICMS normal, a sistemática adotada pela autuada para cálculo do ICMS/ST pode tê-la induzido a erro. Chamam atenção de que a alíquota nas operações internas com Cerveja é de 27% e não 24% e não se pode confundir “alíquota” com “carga tributária”.

Observe que sobre os fatos ora em discussão, a regra da redução de base de cálculo do ICMS nas operações internas com cerveja, se subsumem ao estabelecido no art. 268 do RICMS/12 e no art. 23 da Lei 7.014/96, que transcrevo para maior clareza:

Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

XLVIII - das operações internas com as bebidas alcoólicas a seguir indicadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 24% (vinte e quatro por cento):

a) cervejas;

b) chopes.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, constatamos que se encontra expresso, que o benefício fiscal em comento, trata da redução da base de cálculo para se obter uma carga tributária correspondente a 24%.

Verifico que para uma maior clareza sobre os valores apurados pela fiscalização, no que se refere ao cálculo do ICMS normal e do ICMS retido do adquirente do produto CERVEJA, os autuantes exemplificaram como foram calculados os valores lançados no auto de infração, utilizando o primeiro item do Demonstrativo, através da NF 3624, emitida em 11/02/2014, produto SKOL LT 269 ml SH C 15 NPAL, conforme DANFE anexo (fl. 411).

*Neste caso, o cálculo do ICMS normal apurado pela fiscalização e também pela empresa foi \square R\$ 4.174,97. Para o cálculo do ICMS/ST, segue-se com a seguinte operação aritmética: $\text{ICMS ST} \square \text{R\$ } 33.776,17 * 27\% = \text{R\$ } 9.119,56$; --- $\text{R\$ } 9.119,56 - 4.174,97 = 4.944,58$. Neste ponto verifica-se a irregularidade apurada. A autuada reteve e recolheu R\$ 4.858,98, enquanto o apurado pelo Fisco foi R\$4.944,58. Dessa forma se chegou à diferença de R\$85,53 cobrada à título de retenção e recolhimento do ICMS_ST à menos para o item 2 da NF 3624 emitida em 11/02/2014.*

É importante salientar que para calcular o ICMS normal já foi aplicada a redução da base de cálculo para que a carga tributária fosse 24% conforme previsão regulamentar. Na apuração do ICMS ST, que parte de uma base já beneficiada com a redução, não cabe mais o aproveitamento de nova redução com aplicação de alíquota de 24%. Neste caso, como destacado pelos autuantes, sobre esta base, repito, que já se encontra beneficiada com a redução, acrescentam-se as parcelas referentes ao IPI, frete, MVA e demais despesas e a alíquota que deve ser aplicada é a alíquota ‘cheia’, isto é, 27%.

Os autuantes informaram ainda, que embora do levantamento fiscal consta um único produto (cerveja), foram duas MVA's distintas, 100% quando se tratar de cerveja em lata e 140% tratando-se de cerveja em garrafa de vidro e, no caso de cerveja em garrafa, acertadamente se acrescentou a redução de mais 1% da base de cálculo

à título de quebra, conforme previsão regulamentar. Explicaram que o cálculo no exemplo mencionado se deu com o produto cerveja em lata, mas a planilha utilizada (SIAF) foi preparada de forma a reconhecer pelo código do produto, quando se trata de uma ou outra embalagem para o citado produto.

Analizando o levantamento que serviu de base para o lançamento de ofício, verifico que não há reparo a ser feito no cálculo do ICMS substituição tributária aqui discutida, visto que se encontra em perfeita consonância com a legislação aplicável, demonstrando claramente, que o autuado realizou recolhimento a menos do referido imposto conforme acusação fiscal.

Ressalto que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração. De acordo com os argumentos esposados acima e considerando a ausência de elementos de provas hábeis capazes de elidir a acusação fiscal, a autuação é totalmente subsistente.

Em relação ao argumento da defesa, de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, sob a alegação de que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatado. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

O autuado solicitou sob pena de nulidade, que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas por via postal e em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353. Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.“

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 436 a 444 (verso), mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após fazer menção à conclusão a que chegou a decisão Recorrida, explica que em nenhum momento teria afirmado que a divergência entre o cálculo da fiscalização e o da empresa decorreu de aplicação de alíquotas diferentes. Esclarece que afirmou, apenas, que a carga tributária obtida pelo fisco, em seu cálculo, foi superior aos 24% previstos na norma regulamentar.

Reitera que a divergência não reside no uso de alíquotas distintas, pois se esse fosse o ponto da discórdia, a carga tributária obtida pelo fisco não seria de apenas 24,23%, mas de montante bastante superior.

Após explicitar os cálculos empreendidos pela empresa e pelo fiscal, assegura que a única metodologia que atende à condição de se apurar a carga tributária de 24% é a utilizada pela empresa.

Afirma que a Decisão de piso foi uma mera chancela do procedimento fiscal, sem um efetivo trabalho de revisão e de análise das razões de defesa, reproduzindo um erro de cálculo que somente poderia ser detectado se fosse acatado o seu pedido de diligência.

Reproduz o demonstrativo de débito apresentado pela fiscalização para, ao final, concluir que os valores encontrados pela fiscalização são irreais, pois alheios à previsão normativa de carga tributária de 24%. Argumenta que, ao assim proceder, o autuante maculou a autuação de nulidade, tendo efetuado o lançamento por mera presunção da base de cálculo e alíquota, gerando incerteza quanto aos aspectos qualitativo e quantitativo do auto de infração, já que não indicou de modo preciso e claro como tais cálculos foram efetuados.

Pede pela nulidade do lançamento.

Quanto à multa aplicada, alega ser exorbitante dada a ausência de dolo ou fraude a justificar tal imposição, o que viola o princípio da vedação ao confisco. Reproduz a jurisprudência do CARF e

do STF em apoio ao seu ponto de vista. Pede, ao final, a exclusão da multa, ou, subsidiariamente, a sua redução a patamar de 20% ou 30%.

Arremata sua peça recursal, pedindo pela improcedência do lançamento, ou ainda, subsidiariamente, a nulidade da multa, ou mesmo a sua redução a patamar razoável.

Nesses termos, pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à arguição de nulidade em face da incerteza do lançamento, não merece acolhida, pois a autoridade fiscal descreveu os fatos de forma objetiva, tendo acostado ao processo um demonstrativo detalhado da metodologia utilizada para apuração do *quantum debeatur*, com a especificação da base de cálculo, a alíquota aplicável e o imposto apurado. As eventuais discordâncias relativamente ao montante apurado é matéria que se reporta ao mérito do presente lançamento e, como tal, será tratado no momento próprio.

Assim, rejeito a arguição de nulidade suscitada.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*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, ...*”. O sujeito passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que recolheu o imposto na exata dimensão do devido, ou seja, no montante de 24% de carga tributária, diferentemente do cálculo efetuado pelo autuante, o qual acabou por calcular uma carga tributária de 24, 23%.

Antes de nos debruçarmos sobre os cálculos empreendidos por cada uma das partes, convém reproduzir o texto normativo que está sendo objeto da presente divergência. Pois bem, as operações com cervejas e chopes gozam do benefício fiscal de redução da base de cálculo, prevista no art. 268, inciso XLVIII, alíneas “a” e “b” do RICMS/12, conforme redação vigente no período da autuação, abaixo reproduzida.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...
XLVIII - das operações internas com as bebidas alcoólicas a seguir indicadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 24% (vinte e quatro por cento):”:

- a) cervejas;
- b) chopes.”

Como se lê, o benefício fiscal aplicável às operações com cervejas e chopes impõe que a carga tributária incidente situe-se ao nível de 24%. Note-se que o legislador não fez menção ao percentual de redução da base de cálculo, tendo se fixado, apenas, no resultado numérico de tal operação aritmética, que deve consagrar uma tributação final de 24%.

Assim, seja qual for a metodologia que venha a ser utilizada pelo contribuinte, certo é que se deve assegurar uma relação percentual entre o imposto incidente e o valor da operação que materialize os 24%.

Tomando-se como exemplo a NF 3624, de 11/02/2014 (a primeira do demonstrativo de débito, à folha 07), é possível notar que o valor de 1.196 caixas de SKOL foi R\$17.395,70, conforme se pode constatar pelo exame do DANFE acostado à folha 410 do processo. Sendo esse o valor da operação própria, a ele devem se somar o valor do IPI (R\$1.425,03) e da MVA de 100% (vide folha 07, na Coluna “MVA Pauta”) para efeito de apuração da base de cálculo da ST, antes de aplicarmos qualquer redução, o que perfaz um valor total de R\$37.641,59.

Ora, se esse é o valor total da base de cálculo antes da redução, deve-se (para atender ao comando normativo emanado do art. 268, XLVIII, “a”) reduzir a base de cálculo de forma a se apurar um ICMS incidente de R\$9.033,98, única forma de se chegar a uma relação percentual de 24%.

Examinando os cálculos efetuados pelo Autuante (para essa mesma operação), é possível notar que o valor total do imposto apurado foi R\$9.119,51, somatório do crédito da operação própria com o saldo apurado a recolher da operação ST. Ou seja, o cálculo levado a termo pela autoridade fiscal apurou uma carga tributária de 24,23%, em conformidade com o que alega a empresa Recorrente.

Por outro lado, examinando os cálculos empreendidos pelo sujeito passivo, é possível notar que, para a mesma operação, apurou um montante de ICMS incidente de R\$9.033,98, somatório do imposto normal incidente na operação própria (que gerou o crédito) com o ICMS ST apurado, perfazendo uma relação percentual de 24%, atendendo ao comando emanado da norma regulamentar citada.

A análise comparativa de ambos os cálculos apresentados no presente processo, permite-nos compreender que a metodologia utilizada pelo fisco contém uma distorção na apuração da base de cálculo do ICMS-ST, pois somente contemplou com a redução de carga tributária (de 27% para 24%) o montante da operação própria (de R\$17.395,70), olvidando-se de promover igual redução no montante do IPI que foi acrescido, posteriormente, para composição da base de cálculo do ICMS-ST, conforme restou demonstrado na informação fiscal prestada por um dos autuantes, à folha 407.

Com efeito, as operações subsequentes, objeto da ST, referem-se a operações internas, o que impõe o reconhecimento do benefício fiscal no cálculo do tributo devido também nessa etapa da cadeia de escoamento das mercadorias. Sendo assim, o montante do IPI, como componente obrigatório da base de cálculo do ICMS-ST, deve gozar do mesmo tratamento normativo dado a essa variável, qual seja, sofrer a redução proporcional do seu valor, de forma a garantir que a carga tributária final se limite aos 24%, previstos no inciso XLVIII do art. 268 do RICMS/12.

Dessa forma, entendo que incorreu em equívoco o Acórdão Recorrido, uma vez que se deteve em aspectos da lide que não explicam as diferenças metodológicas encontradas nos cálculos das partes, sem, em momento algum, identificar a questão nodal explicativa da divergência de números, qual seja a falta de redução de um dos componentes da operação de substituição tributária, que demanda um tratamento normativo igual ao dado aos demais elementos da base de cálculo (o valor da MVA e da operação própria).

É, assim, forçoso reconhecer que os cálculos empreendidos pela Recorrente estão corretos, nada mais havendo para recolher ao erário.

Ex-positis, dou provimento ao recurso voluntário para julgar improcedente o lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.3008/16-8**, lavrado contra **AMBEV S/A. (FILIAL CAMAÇARI)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de outubro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS