

**A. I. N°** - 206973.3009/16-4  
**AUTUADO** - AMBEV S.A.  
**AUTUANTES** - IVANA MARIA MELO BARBOSA e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 03.08.2017

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0105-01/17**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. RETENÇÃO A MENOR. A redução da base de cálculo nas operações internas com cervejas, prevista no inciso XLVII do art. 268 do RICMS/12, também se aplica no cálculo do imposto devido por substituição tributária. Auto de infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O auto de infração em lide, lavrado em 20/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$3.489.985,05, em decorrência de retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia (07.02.02), ocorrido de janeiro a dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 342 a 348 (frente e verso), demonstrando a tempestividade de sua apresentação. Contesta a autuação lembrando que não foi observado que se tratam de operações internas com o produto cerveja, cuja base de cálculo é reduzida para 24%, conforme inciso XLVIII do art. 268 do RICMS/12, o que não foi considerado pelos autuantes. Alega, ainda, que a multa aplicada é inadequada ao caso em apreço, e finda por configurar intuito confiscatório no lançamento.

Demonstra o erro no cálculo dos autuantes exemplificando que na memória de cálculo anexa ao auto de infração, na primeira linha, o valor do ICMS ST apurado pela fiscalização (R\$24.541,28), corresponde a 24,17% (somatório das colunas C e N) da base de cálculo do ICMS ST (R\$190.996,67), quando o valor apurado pela Ambev (R\$24.216,94) corresponde aos exatos 24% previstos na legislação (somatório das colunas C e I).

O autuado entende que os autuantes macularam a autuação de completa nulidade, porque, afastando-se por completo das operações autuadas, efetuaram lançamento por presunção da base de cálculo e alíquota, retirando a certeza, clareza e liquidez exigidas no lançamento do crédito tributário.

Acrescenta que os autuantes não indicaram de modo preciso, claro e completo como tais cálculos e recolhimentos deveriam ter sido efetuados, ou mesmo por quais motivos deveriam ser afastadas as premissas legais de redução da carga tributária, afrontando, assim, os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, de tal modo, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, tudo em total afronta aos arts. 142, do CTN, ao art. 5º, LIV e LV, da CF.

O autuado contesta a aplicação da multa em 60%, pois não há comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar o elevado percentual e porque a penalidade aplicada é exorbitante, em violação ao princípio do não-confisco.

Diz que a multa aplicada viola frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal. Informa que o Supremo Tribunal Federal consolidou seu

entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30% o parâmetro razoável a título de penalidade.

Assim, em razão de todo o exposto, o autuado requer a declaração da improcedência da autuação; ou ainda, subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada, ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%).

Protesta-se provar o alegado por todos os meios de provas permitidos em direito, tais como a juntada posterior de documentos, e, em especial, perícia, o que desde já se requer, sob pena de cerceamento de defesa.

E, por fim, requer-se, 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.

Os autuantes apresentaram informação fiscal das fls. 424 a 429. Informam que o demonstrativo analítico de débito (fls. 07 a 335) é derivado do SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, sendo o único sistema de auditoria na SEFAZ já adaptado ao ambiente da nota fiscal eletrônica e ao SPED Fiscal e Contábil.

Ressalta que através desse sistema recepcionam a EFD (Escrituração Fiscal Digital) e as NF-e (notas fiscais eletrônicas) transmitidas pelo contribuinte e aplicam, entre outros, o roteiro de auditoria de ST (substituição tributária) na modalidade RETENÇÃO. Nesse momento, fornecem ao sistema dados necessários para o desenvolvimento do roteiro, a saber: alíquota, MVA, percentual de redução de base de cálculo bem como as datas inicial e final da vigência de cada dado informado.

Acrescenta que, concluída a alimentação, basta um comando para o próprio sistema calcular os valores do ICMS e do ICMS\_ST devidos por cada item de cada documento fiscal, comparar o resultado com os valores equivalentes indicados no documento fiscal e emitir os relatórios e demonstrativos.

Alegam que não calcularam, individualmente, os valores de ICMS e ICMS\_ST que constam no demonstrativo, mas que tais valores foram fornecidos pelo sistema e calculados conforme determina a legislação, considerando a redução de base de cálculo do ICMS.

A título de exemplo, os autuantes explicam que na Nota Fiscal nº 28.390, emitida em 02/01/2015, produto SKOL LT 269ML SH C 15 NPAL, o cálculo se deu da seguinte forma:

1. Valor do item	R\$17.077,62
2. Desconto	nihil
3. Base de Cálculo	R\$17.077,62
4. Base de Cálculo reduzida	R\$15.180,29 (24/27=0,8889)
5. ICMS normal	R\$4.098,63

Alerta que o cálculo do ICMS normal não é objeto de impugnação, o ICMS calculado na ação fiscal coincide com o valor destacado no DANFE. Ressalta que, apesar de idêntico resultado, a sistemática adotada pelo autuado pode tê-lo induzido a erro quando do cálculo do ICMS/ST.

Reitera que a alíquota nas operações internas com CERVEJA é de 27% e não 24% como indica o DANFE emitido pelo autuado. Não há que confundir “alíquota” com “carga tributária”. A legislação determina 27% como alíquota nas operações internas com CERVEJA e esta deveria ser a alíquota indicada no campo próprio do DANFE.

Como a legislação prevê a redução de base de cálculo nas mencionadas operações de forma que a carga tributária incidente corresponda a 24%, de acordo com os autuantes, encontra-se a redução dividindo-se a carga tributária pela alíquota, assim:  $24/27=0,8889$ . A base de cálculo reduzida será a base de cálculo multiplicada pela redução. Nesse caso,  $(17.077,62) * (0,8889) = R\$15.180,29$ . Nesse caso, tanto faz a aplicar 27% sobre a base de cálculo reduzida ou aplicar 24% sobre a base de cálculo antes da redução.

Complementam informando que a alíquota é 27%, a carga tributária resultante é que deve corresponder a 24%. Por esta razão, no demonstrativo que a defesa denomina ‘memória de cálculo’ consta na coluna ‘Alíq’ a indicação ‘27%’, o que não quer dizer que seja essa a carga tributária correspondente àquelas operações.

Concluem que o DANFE deveria indicar no campo ‘alíquota’ os ‘27%’ determinados pelo Decreto 13.780/12 e não ‘24%’ como ali consta, pois não há previsão legal de alíquota 24% nas operações internas com cerveja. O campo observações seria o local apropriado para indicar a redução de base de cálculo prevista.

Para o cálculo da ST, os autuantes explicam que seria o somatório das seguintes parcelas: valor da operação própria + IPI + MVA. O valor da operação corresponde ao valor da base de cálculo do ICMS normal com a redução da carga tributária legalmente prevista para as operações internas com CERVEJA, R\$ 15.463,04. O IPI está destacado no DANFE e o MVA para cerveja em lata é de 100%. Assim, o cálculo seria:

1. Valor da operação	R\$15.180,29
2. IPI	R\$2.268,64
3. MVA 100%	R\$17.448,93
4. Base de Cálculo ICMS_ST	R\$34.897,86

Os autuantes entendem que, diferentemente do que ocorre com o ICMS normal, não há previsão legal de redução da base de cálculo para o ICMS ST nas operações com cerveja, aplicando-se a alíquota ‘cheia’, isto é, 27%.

Para esse item, o autuado reteve e recolheu R\$5.187,58 (campo “observação” do DANFE – fls. 430 e 431), enquanto o correto seria R\$5.323,75. Assim, os autuantes chegaram à diferença de R\$136,17 cobrada à título de retenção e recolhimento do ICMS\_ST a menor para o item 3 da NF-e nº 28.390 emitida em 02/01/2015, que serviu como exemplo para elucidar o cálculo conforme executa o SIAF – Sistema Integrado de Auditoria Fiscal em obediência à legislação vigente.

Alertam que a autuação alcançou apenas o produto CERVEJA, porém há duas MVAs 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 há ainda previsão de redução de 1% da base de cálculo à título de quebra. O cálculo exemplo se deu com o produto cerveja em lata, mas o SIAF foi alimentado de forma a reconhecer pelo código do produto quando se trata de uma ou outra embalagem para o produto cerveja.

Deste modo, tanto o cálculo do ICMS\_ST nas operações internas com cerveja em lata quanto o cálculo do ICMS\_ST nas operações internas com cerveja em embalagem de vidro foram executados pelo SIAF com a mesma sistemática. Como a defesa não apontou erro no que diz respeito à indicação da MVA no demonstrativo nem no abatimento de 1% da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária à título de quebra no caso de produto acondicionado em embalagem de vidro, os autuantes concluem que a defesa concorda com os cálculos efetuados relativamente a estas rubricas.

No que se refere à alegação de ‘exorbitância da multa aplicada’, os autuantes informam que a multa aplicada é a prevista legalmente para a infração cometida. Requerem a manutenção integral do auto de infração.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

A presente lide reside no cálculo do imposto devido por substituição tributária nas vendas internas de cervejas destinadas a contribuintes do ICMS. O inciso XLVIII do art. 268 do RICMS/12

estabelecia na época dos fatos geradores uma redução de base de cálculo das operações internas com cervejas de forma que a carga tributária incidente correspondesse a 24%.

Os autuantes têm razão quanto a aplicação pelo autuado da alíquota de 24% no cálculo do ICMS devido nas operações com cerveja. A redução aplicada às operações com cerveja não implica em redução da alíquota, mas em redução da base de cálculo. O autuado deveria incluir no documento fiscal a alíquota de 27% e reduzir a base de cálculo proporcionalmente à carga tributária exigida. Mas, como bem explicou os autuantes, tal procedimento não interfere no resultado esperado.

Discordo da afirmação dos autuantes de que a redução da base de cálculo não alcança o cálculo do imposto devido por substituição tributária. A redução prevista na legislação alcança todas as operações internas, inclusive as realizadas pelos revendedores, cujo pagamento já ocorreu por substituição tributária. Se a redução se aplica às operações internas, não é o fato de o produto estar incluído no regime de substituição tributária que a redução deixaria de ser aplicada. Assim, na base de cálculo da substituição tributária também deve ser considerada a redução prevista na legislação.

Apesar de terem afirmado isso, os autuantes partiram do valor que serviu de base para o cálculo da operação própria, com a redução prevista no inciso XLVIII do art. 268 do RICMS/12, para a formação da base de cálculo da substituição tributária, que correspondia à base de cálculo reduzida nos termos do inciso XLVII do art. 268 do RICMS/12.

Entretanto, antes de aplicar a correspondente MVA, os autuantes acrescentaram o valor do IPI sem qualquer redução e depois calculou o imposto pela alíquota de 27%.

De acordo com o inciso II do art. 23 da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo para fins de substituição tributária será obtida pelo somatório do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário mais o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes e, sobre este somatório, aplicada a respectiva MVA.

Se os autuantes entenderam que deveriam encontrar a base de cálculo da substituição tributária partindo da base de cálculo reduzida, deveriam somar o valor do IPI correspondente à mesma redução. Assim, no exemplo trazido pelos autuantes referente ao item com valor de R\$17.077,62, constante em destaque na fl. 07, cuja Nota Fiscal nº 28390 foi anexada às fls. 430 e 431, o cálculo ficaria desta forma:

- Valor da operação – R\$17.077,62
- Percentual referente à redução – 0,888889 (24/27)
- Base de cálculo da operação reduzida – R\$15.180,11 (17.077,62 x 0,888889)
- ICMS da operação própria com alíquota de 27% - R\$4.098,63
- Valor do IPI – R\$2.268,64
- Base de cálculo do IPI reduzida – R\$2.016,57 (2.268,64 x 0,888889)
- Somatório das bases de cálculo reduzida – R\$17.196,68 (15.180,11 + 2.016,57)
- Base de cálculo da ST com aplicação de MVA de 100% - R\$34.393,36
- Valor do ICMS ST - R\$9.286,21 (34.393,36 x 0,27)
- Valor do ICMS ST a ser retido – R\$5.187,58 (9.286,21 – 4.098,63)

O valor do ICMS retido pelo autuado foi de R\$5.187,58, não havendo, portanto, nada mais a ser reclamado pelo Fisco.

Os autuantes somente poderiam adicionar o valor do IPI integral se partissem do valor da operação sem redução. Ao final, reduziriam a base encontrada e aplicariam o percentual de 27% encontrando o mesmo resultado, conforme a seguir:

- $17.077,62 \text{ (valor da operação)} + 2.268,64 \text{ (IPI)} = 19.346,26 \times 2 \text{ (MVA 100\%)} = 38.692,52 \times 0,888889 \text{ (redução da base de cálculo)} = 34.393,36 \text{ (base reduzida)} \times 0,27 \text{ (alíquota)} = 9.286,21 - 4.098,63 \text{ (ICMS destacado na operação própria)} = 5.187,58.$

Assim, fica demonstrada que a diferença encontrada pelos autuantes se deu em razão do indevido somatório do valor do IPI integral à base de cálculo reduzida da operação própria, por considerar que a redução de base de cálculo não se aplicaria na substituição tributária.

Desta forma, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, ficando prejudicada qualquer análise acerca das arguições de nulidades suscitadas pelo autuado, conforme art. 155 do RPAF.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206973.3009/16-4**, lavrado contra **AMBEV S.A.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de junho de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR