

A. I. Nº - 232400.0010/18-6
AUTUADO - REFRIGERANTES COROA LTDA.
AUTUANTE - NILCEIA DE CASTRO LINO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/06/2019

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0050-01/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. O autuado é estabelecido no Estado do Espírito Santo, signatário juntamente com o Estado da Bahia e outras Unidades da Federação, do Protocolo ICMS 11/91. Nos termos do referido Protocolo ICMS 11/91, os Estados signatários são autorizados a atribuir a responsabilidade pela retenção do imposto, a contribuintes situados no território de outro Estado signatário da referida norma pactual. No presente caso, o autuado é inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, sendo, desse modo, legítimo o lançamento do imposto em seu nome, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Não acolhidas as preliminares de nulidades arguidas. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$176.709,65, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Procedeu à retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.*

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração se referir a retenção a menos do ICMS-ST nas operações interestaduais realizadas com água mineral e refrigerantes, no exercício de 2015, em decorrência de aplicação de Margem de Valor Agregado (MVA) menor do que a determinada na legislação.

Período de ocorrência: janeiro a setembro e novembro de 2015.

O autuado apresentou defesa (fls. 26 a 33). Sustenta que o lançamento contém equívocos que comprometem a autuação e que condenam o Auto de Infração, razão pela qual interpõe pedido de revisão.

Alega que a partir do “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, que aparentemente refaz o cálculo do imposto devido, não se consegue extrair qual a base de cálculo “a menor” foi utilizada pela empresa, qual seria a correta que foi aplicada pelo autuante e, principalmente, a diferença entre uma e outra que origina o lançamento de ofício.

Registra a título ilustrativo o período de ocorrência 11/2015. Alega que diz respeito a apenas uma Nota Fiscal de nº 115.896 datada de 30 de novembro, na qual se encontra relacionada apenas uma mercadoria, no caso Refrigerante Cola Friish 600 ml, de forma que ficaria fácil a identificação da diferença entre a sua conduta e o entendimento da Fiscalização.

Observa que no demonstrativo no corpo do Auto de Infração menciona a base de cálculo utilizada

pelo autuante de R\$678,88 com ICMS a pagar de R\$115,41, contudo, no Demonstrativo de Apuração inexiste indicação se essa base de cálculo é obtida a partir do valor total dos produtos ou se o valor de R\$678,88 representa a diferença entre os métodos da empresa, supostamente equivocado, e o da Fiscalização.

Invoca e reproduz o art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, para afirmar que padece de vício o Auto de Infração que não discrimina, em relação a cada fato, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo. Acrescenta que inexiste referência, menção ou mesmo juntada do fundamento que estabelece o percentual ou valor da Margem de Valor Adicionado (MVA) que o autuante entende como correta para o caso. Afirma que os demonstrativos também não ajudam a esclarecer se houve o cotejo entre o que fez a empresa e o entendimento do autuante.

Alega que mesmo que se compreenda a inteireza da acusação fiscal, a ausência desses elementos dificulta o exercício do seu direito de defesa, haja vista que não pode apontar, com nitidez, a diferença entre os métodos utilizados.

Assevera que em igual sentido parece não haver indicação correta do dispositivo da legislação tributária em que se fundamenta a autuação, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal, assim como se verifica não ocorrer à subsunção da penalidade prevista no art. 42, II, "e" da Lei nº 7.014/96 à conduta infracional imputada à empresa.

Alega que a multa de 60% a que se refere o dispositivo legal acima referido é destinada a situações nas quais o imposto não foi retido pelo sujeito passivo por substituição, situação esta que difere da acusação fiscal onde se fala que ocorreu "retenção a menor" do ICMS ST. Acrescenta que dessa forma, "não reter" o imposto devido e "reter o imposto a menor" são figuras diferentes pelo que a conduta da empresa parece ser atípica em relação ao que estipula a norma apontada como base à penalidade.

Observa no tocante ao fundamento da autuação relativamente à ocorrência do fato gerador, que se verifica a referência ao art. 10 da Lei nº 7.014/96 e as cláusulas quarta e quinta do Protocolo ICMS 11/91. Reproduz referidos dispositivos normativos.

Alega que o enquadramento no Auto de Infração não se refere à cláusula primeira do Protocolo ICMS 11/91, que contém a formulação principal que nas operações interestaduais com refrigerantes e água mineral, ocorridas entre contribuintes, fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

Consigna que a cláusula quarta é quem adiciona o esclarecimento sobre o cálculo do imposto a ser retido pelo sujeito passivo por substituição, mencionando que a base do imposto é o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente.

Alega que se admitindo que os demonstrativos tenham se embasado na cláusula quarta, não se observa nos autos referência ao valor da pauta fiscal utilizado pelo autuante. Acrescenta que se inexiste uma pauta, houve a utilização de MVA que consta no § 1º da cláusula quarta residindo aí um equívoco, ou seja, o demonstrativo aplicou, de forma quase indistinta, uma MVA de 140% para praticamente todos os produtos.

Assevera que na cláusula quarta existe fixação de diferentes percentuais de MVA de acordo com o produto, refrigerante, água, refrigerante pré-mix ou post-mix, chope e gela, e de acordo com a capacidade do recipiente onde o produto esteja envasado. Reproduz a referida cláusula.

Observa que a relação de produtos do demonstrativo contém refrigerantes de diversos sabores e águas, envasados em recipientes, pet, garrafas ou latas, de capacidades que variam entre 250 ml, 350 ml, 600 ml, 1000 ml e 2000 ml.

Salienta que à exceção de algumas hipóteses onde se aplicou MVA de 70% ou 100% quando o produto era "água", para todas as situações com refrigerantes o cálculo considerou margem de

140% independentemente da quantidade envasada, o que vicia o cálculo com um erro que, na eventual manutenção da autuação força a sua revisão.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração pelas razões expostas ou, caso afastada a nulidade, o reconhecimento da ocorrência de erro nos demonstrativos por aplicação incorreta de MVA de 140% independentemente da quantidade envasada de produto.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls.52 a 55). Contesta as alegações defensivas. Consigna que no procedimento fiscalizatório de Auditoria do Cálculo do ICMS, identifica o valor devido de cada operação, a fim de apurar se o valor do ICMS calculado e recolhido pelo Contribuinte está em conformidade com a determinação legal correspondente. Explica que se o cálculo/recolhimento contém erro que resulte num valor a menos, têm-se o “Imposto Recolhido a Menor”. Acrescenta que o valor apurado no presente Auto de Infração diz respeito à diferença entre o valor devido e o valor recolhido pelo autuado.

Lembra a autuante que o ICMS *integra a sua própria base de cálculo constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.*

Observa que no exemplo dado pelo impugnante, referente à Nota Fiscal nº 115.896, a base de cálculo utilizada na fiscalização de R\$678,88 é o valor do imposto calculado a menos de R\$115,41, dividido pela alíquota de 17%, vigente à época de ocorrência do fato gerador, conforme explicação que apresenta. Ou seja, base de cálculo BC x 17 % = ICMS. (ICMS ST calculado = R\$115,41x 0,17% = R\$678,88).

Contesta a arguição defensiva de nulidade do lançamento por não discriminá-lo em relação a cada fato a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo. Diz que certamente o impugnante não analisou o “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor” que contém todos os elementos para demonstrar o cálculo do ICMS ST devido.

Salienta que os demonstrativos trazem informações de cada Nota Fiscal, item a item, com as alíquotas, quantidades, valor da operação, MVA, a BC-ST calculado o ICMS-ST encontrado. Diz que nele consta detalhadamente, passo a passo, por coluna, todas as etapas do cálculo do ICMS ST devido. Acrescenta que nele consta ainda informações do ano, mês e dia, número da nota fiscal, código do produto.

Afirma que tais demonstrativos apresentam todas as informações necessárias para a clareza e fácil compreensão dos cálculos utilizados para obtenção do resultado.

Diz que o Auto de Infração foi lavrado seguindo as normas do Convênio ICMS 81/93, do Protocolo ICMS 11/91, e da legislação tributária do Estado da Bahia, no caso a Lei nº 7.014/96 e o RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, razão pela qual ratifica o lançamento de ofício.

Contesta a alegação defensiva por erro no enquadramento e tipificação da infração. Diz que o enquadramento legal apontado trata de adoção do regime de substituição tributária que deverá ser precedido de acordo específico para este fim e da obrigatoriedade de se realizar a substituição tributária nos casos previstos, dos prazos ou momento de recolhimento do imposto e da base de cálculo, estando perfeitamente caracterizada a infração. Salienta que o enquadramento se dá de forma automática de acordo com a natureza da infração pelo Sistema de Lançamento de Crédito Tributário – SLCT – da SEFAZ/BA.

Assevera que desse modo, não procede à alegação defensiva de cerceamento de defesa por erro no enquadramento e tipificação da infração e da falta de informação para entendimento dos procedimentos de cálculos do imposto devido.

No tocante à alegação defensiva atinente à MVA aplicada, a autuante ratifica o procedimento adotado. Afirma que na aplicação das MVAs considerou os percentuais previstos no Protocolo ICMS 11/91, cuja cláusula quarta reproduz.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de conduta infracional imputada ao autuado, decorrente de retenção a menos do ICMS ST e o seu consequente recolhimento a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade arguida. O exame dos elementos que compõem o presente processo, especialmente o “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor” aduzido pelo impugnante, permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva.

Verifica-se claramente, que o referido “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, identifica nas suas diversas colunas o número de cada Nota Fiscal arrolada na autuação, o período, o produto, a alíquota interna e a interestadual, o valor do produto, o ICMS próprio, a MVA aplicada, a base de cálculo do ICMS ST constante na Nota Fiscal, a base de cálculo do ICMS ST calculada na auditoria, o ICMS ST calculado, o valor do ICMS ST retido, e a diferença a do ICMS ST a recolher.

Portanto, resta indvidoso que o valor do ICMS ST exigido, se refere à diferença entre o valor efetivamente devido e o valor recolhido pelo autuado.

Observa-se que no cálculo do ICMS ST, constante no “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor”, a autuante considerou corretamente o ICMS devido ao Estado do Espírito Santo, à alíquota de 12% (alíquota interestadual), sendo que, no cálculo do ICMS ST devido ao Estado da Bahia, apurou a base de cálculo sobre o valor do produto acrescido de MVA correspondente, obtendo o resultado parcial mediante a aplicação de 17% (alíquota interna) sobre a base de cálculo, apurando a partir desse resultado o ICMS ST devido por substituição tributária, subtraindo a título de crédito fiscal o imposto devido ao Estado do Espírito Santo.

Quanto ao enquadramento legal da infração arguido pelo impugnante, não merece qualquer reparo referido enquadramento, haja vista que a autuação está fundamentada nas disposições da Lei nº 7.014/96 e do Protocolo ICMS 11/91. Ademais, a descrição da conduta infracional imputada ao autuado, afasta qualquer possibilidade de dúvidas quanto à autuação.

No tocante à alegação defensiva, atinente ao período de ocorrência 11/2015 – mencionado como exemplo na peça defensiva – de que a Nota Fiscal de nº 115.896, datada de 30 de novembro, na qual se encontra relacionada apenas uma mercadoria, consta no corpo do Auto de Infração a base de cálculo utilizada pela autuante de R\$678,88, com ICMS a pagar de R\$115,41, porém, no Demonstrativo de Apuração inexiste indicação se essa base de cálculo é obtida a partir do valor total dos produtos, ou se o valor de R\$678,88 representa a diferença entre os métodos da empresa, supostamente equivocado, e o da Fiscalização, verifica-se que o valor do ICMS ST exigido é o mesmo apurado pela autuante, apontado no “Demonstrativo de Apuração do ICMS ST Retido a Menor”.

Na realidade, a divergência da base de cálculo apontada pelo impugnante, decorre do fato de o Sistema de Lançamento do Crédito Tributário (SLCT), na lavratura do Auto de Infração, considerar o valor do imposto devido - no caso R\$115,41 - e dividir pela alíquota interna de 17%. Ou seja, $R\$115,41 \times 0,17\% = R\$678,88$.

De fato, o referido sistema traz essa divergência entre a base de cálculo apontada no levantamento fiscal, levado a efeito pela autuante, e a base de cálculo constante do Demonstrativo de Débito do Auto de Infração. Contudo, cabe consignar que o valor do ICMS exigido, é o mesmo constante nos dois demonstrativos, ou seja, no exemplo dado no valor de R\$115,41.

Por certo que no presente caso, inexistiu qualquer ofensa ao direito, à ampla defesa e ao contraditório do autuado, descabendo, desse modo, a arguição de nulidade por erro no

enquadramento e tipificação da infração, e da falta de informação para entendimento dos procedimentos de cálculos do imposto devido.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração.

No mérito, o autuado é estabelecido no Estado do Espírito Santo, signatário juntamente com o Estado da Bahia e outras unidades da Federação do Protocolo ICMS 11/91. Nos termos do referido Protocolo os Estados signatários são autorizados a atribuir a responsabilidade pela retenção do imposto a contribuintes situados no território de outro Estado, signatário da referida norma pactual. No caso em apreço, o autuado é inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, sendo, desse modo, legítimo o lançamento do imposto em seu nome, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

O autuado alega que a relação de produtos do demonstrativo elaborado pela autuante, contém refrigerantes de diversos sabores e águas, envasados em recipientes, pet, garrafas ou latas, de capacidades que variam entre 250 ml, 350 ml, 600 ml, 1000 ml e 2000 ml. Salienta que à exceção de algumas hipóteses, onde se aplicou MVA de 70% ou 100%, quando o produto era “água”, para todas as situações com refrigerantes o cálculo considerou MVA de 140%, independentemente da quantidade envasada, o que vicia o cálculo com um erro que, na eventual manutenção da autuação, força a sua revisão.

A autuante contesta a alegação defensiva. Afirma que na aplicação das MVAs, considerou os percentuais previstos no Protocolo ICMS 11/91, na forma da cláusula quarta.

Apesar de o impugnante não mencionar qualquer Nota Fiscal arrolada na autuação, que pudesse confirmar a sua alegação de erro na aplicação da MVA, o exame dos demonstrativos acostados aos autos, permite verificar que assiste razão a autuante quando sustenta que na aplicação das MVAs considerou os percentuais previstos na cláusula quarta do Protocolo ICMS 11/91.

Assim sendo, descabe a revisão aludida pelo impugnante, sendo a infração subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232400.0010/18-6, lavrado contra **REFRIGERANTES COROA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.709,65**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR