

**A. I. N°** - 099883.0219/19-4  
**AUTUADO** - NORSA REFRIGERANTES S.A.  
**AUTUANTE** - DARIO PIRES DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/01/2020

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0213-01/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. Acolhidas parcialmente as arguições defensivas de equívocos no levantamento levado a efeito pelo autuante. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Não acolhimento da nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 08/04/2019, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$70.690,32, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração a legislação do ICMS imputada ao autuado: *Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia.*

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: *Destacou a menor o ICMS, da substituição tributária total, dos produtos enquadrados no Anexo Único do RICMS/BA, constante no Danfe nº 001832325, e Dacte nº. 2552.*

Período de ocorrência: abril de 2019.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls.19 a 34). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Registra que enviou a cópia exata da peça defensiva para o endereço eletrônico do CONSEF, conforme manda o § 3º do art. 8º do RPAF/BA/99. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Preliminarmente, argui a nulidade do lançamento por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

Salienta que de acordo com o art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), *na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Assevera que os referidos princípios estão sendo violados, porque um dos requisitos para liquidez do Auto de Infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, mediante apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Alega que ao não proceder desta forma, o autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impossibilitando, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa, em total afronta ao art. 39, VI do RPAF, cuja redação reproduz.

Alega que o autuante apenas discorre no corpo do Auto de Infração que houve retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST devido em operações de transferência para destinatários localizados no Estado da Bahia e, apesar de trazer o DANFE arrolado na autuação, apresenta cálculos que não condizem com os dados ali postos.

Menciona como exemplo que no produto MONST LOCARB LT 473 ML, o valor dos produtos constantes do DANFE autuado totaliza R\$63.883,64, porém, o autuante considerou o valor total de R\$67.268,73. Explica que este valor é obtido subtraindo-se o valor do que consta na linha 02 da planilha do Auto de Infração, do valor do IPI que compõe a base de cálculo do ICMS-ST.

Afirma que essa injustificada diferença no valor do produto contaminou o cálculo do ICMS-ST, cuja base de cálculo, com aplicação da MVA de 135,40% - energéticos) deveria ser de R\$156.397,41, mas, inexplicavelmente, foi calculada a maior no Auto de Infração no total de R\$164.365,91.

Alega, ainda, que no tocante ao produto HEINEKEN LT SLIM 250 ML, pelo que consta no DANFE anexado, o valor da base de cálculo do ICMS-ST, com aplicação da MVA de 181,60% - cerveja -, deveria ser de R\$158.941,46, quando no Auto de Infração foi apontada no valor de R\$157.606,71.

Explica que o valor da cerveja HEINEKEN LT SLIM 250 ML informado no DANFE totaliza R\$56.442,28, porém, o autuante considerou o valor total de R\$60.440,92. Acrescenta que no demonstrativo elaborado pelo autuante consta que tais valores foram obtidos conforme DANFE (doc.05) anexado aos autos.

Indaga se os valores foram obtidos conforme DANFE em anexo, por que estes estão divergentes na planilha do Auto de Infração. Indaga, ainda, qual a documentação comprova os resultados obtidos no cálculo elaborado pelo autuante.

Diz que da forma como foi apresentado o crédito tributário não é suficiente à caracterização do valor exigido e, conseqüentemente, não fornece segurança ao Auto de Infração, pois, necessitaria o autuante, no mínimo, apresentar os cálculos pormenorizados que fundamentam a autuação nestes termos.

Acrescenta que a teor do art. 142 do CTN, a Autoridade competente para lançar é obrigada a discriminar clara e precisamente: os fatos geradores, a matéria tributável, calcular o imposto devido e os períodos cobrados.

Diz que resta evidente na norma que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo, sendo que qualquer ambiguidade o invalida, pois viola frontalmente o direito à ampla defesa e ao contraditório constitucionalmente lhe assegurado no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Observa que no mesmo sentido está o art. 18, II, IV, "a" do Decreto nº 7.629/99 [RPAF], que dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e que desobedeçam a dispositivos expressos em lei, o que, pelo visto, é exatamente o caso presente. Reproduz o referido artigo.

Afirma que desse modo, impõe-se a declaração de nulidade do Auto de Infração, primeiro porque desobedeceu a dispositivos expressos em lei; e, segundo, porque essa insegurança repercute no seu amplo direito de defesa.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais, mas sim de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira o seu direito de defesa.

Conclusivamente, diz que, por tais razões, resta evidente a nulidade do Auto de Infração, o que requer.

No mérito, sustenta que os cálculos realizados pelo autuante não procedem, haja vista que, de acordo com o DANFE anexado, os valores dos produtos autuados a maior ou a menor do que deveriam ser. Acrescenta que especificamente em relação aos refrigerantes, não cabe a cobrança do ICMS-ST em razão do Convênio ICMS 142/18 e do Protocolo ICMS 10/92.

Reporta-se sobre o equívoco incorrido pelo autuante na obtenção da base de cálculo referente a cerveja e energéticos. Apresenta demonstrativo com os ajustes de cálculos que realizou, chegando-se ao valor devido de R\$65.915,98 e não ao valor de R\$70.690,32, apurado pelo autuante.

Consigna que o valor de R\$65.915,98 foi devidamente adimplido em 09/05/2019, conforme documentos que anexa (docs. 06 e 07), nos quais constam, respectivamente, o valor do ICMS retido e recolhido, composto de R\$58.793,03 de ICMS-ST e R\$7.122,95 de FECOP, no total de R\$65.915,98.

Diz que desse modo, não procede o cálculo realizado pelo autuante, principalmente em razão da ausência de qualquer justificativa para obtenção do resultado apresentado, sendo que os valores

que apurou foram pagos e devidamente justificados mediante utilização do que consta no DANFE anexado.

Quanto aos refrigerantes, afirma que não cabe a aplicação da sistemática da substituição tributária.

Alega que especificamente com relação aos refrigerantes, COCA COLA LT 350 ML e COCA-COLA ZERO KS 290 ML, o regime de substituição tributária não pode ser aplicado, em razão do que consta no § 2º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 10/92, cujo teor transcreve.

Alega, ainda, que o Convênio ICMS 142/18 determina no inciso I da cláusula nona que *o regime de Substituição Tributária não se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria.*

Afirma que no caso concreto, conforme consta na Nota Fiscal que anexa (doc.08), trata-se de transferência interestadual entre filiais, em que a filial destinatária, localizada em Simões Filho/BA, tem como atividade principal a fabricação de refrigerantes (doc.09).

Conclusivamente, requer a improcedência do Auto de Infração.

Continuando, consigna que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, com relação à multa aplicada no percentual de 60% sobre o valor principal.

Sustenta que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

No que atine ao primeiro ponto, diz que é cediço que penalidades de tal jaez dependem da demonstração, a cargo do Fisco, do flagrante intuito de fraude, completamente inexistente no caso em tela, em que, reitera, discute-se a possibilidade de gozo de benefício fiscal legalmente instituído e em vigor. Ou seja, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir seu comportamento contrário, não pode ser apenado por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência.

Assinala que em casos como tais, os pretórios administrativos entendem pelo afastamento da multa, ou sua desqualificação, reduzindo seu montante. Neste sentido, invoca e reproduz, a título de exemplo, aresto proferido pelo CARF - Acórdão nº 9101-00.5496.

Salienta que inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Acrescenta que na segunda questão, percebe-se que as multas aplicadas violam 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. Aduz que por meio de tal dispositivo, a Constituição veda a utilização do tributo com efeito confiscatório, ou seja, a excessiva onerosidade da atividade fiscal do Estado, a ponto de confiscar-se a propriedade dos contribuintes.

Assinala que a aplicação do princípio constitucional em comento às multas tributárias, há muito defendido pela doutrina, também já foi objeto de pacificação pela jurisprudência da Corte Excelsa, que em vários julgados, muitos deles proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade, em face de legislações estaduais que consagravam multas em patamares similares aos ora discutidos, assentou entendimento de que a multa fiscal deve observar a razoabilidade/proporcionalidade, sendo limitada, pelo princípio da vedação de confisco.

Registra que nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal, em julgados proferidos inclusive em sede de controle concentrado, com efeitos vinculantes e *erga omnes*, 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, superior ao qual se entra na esfera do confisco. Reproduz ementa de decisão do STF neste sentido. Acrescenta que o entendimento acima aduzido vem sendo seguido pelos pretórios federais e estaduais pátrios. Transcreve a ementa de decisão do TJRN.

Sustenta que não poderia ser diferente, haja vista que multas aplicadas de modo desproporcional servem única e exclusivamente como medida usurpadora do patrimônio do contribuinte, e não como medida educadora.

Conclusivamente, requer o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável entre 20% e 30%.

Alega que é de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Diz que o art. 112 do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte. Registra que assim também entendem os Tribunais Superiores, conforme excertos de decisões que reproduz.

Salienta que na verdade, pelo desenvolvimento dos argumentos, evidencia-se a sua certeza em ver desconstituído o Auto de Infração em razão da sua nulidade ou improcedência.

Acrescenta que se alguma dúvida restar, de acordo com a determinação contida no art. 112 do CTN, que se aplique a interpretação que lhe seja mais favorável, julgando improcedente o Auto de Infração em questão.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade e/ou improcedência do Auto de Infração. Sucessivamente, requer, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa imposta, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Por fim, requer, em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma que lhe seja mais favorável consoante o art. 112 do CTN. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls.113 a 115). Contesta a arguição defensiva de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa. Sustenta que todos os procedimentos fiscais obedeceram aos princípios aduzidos pelo impugnante, especialmente, o da legalidade.

Frisa que em seu último argumento o impugnante discorda do percentual da multa de 60% e pleiteia uma possível redução. Registra que o referido percentual da multa tem previsão no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto de Infração.

## **VOTO**

Versa o Auto de Infração em lide sobre retenção a menos do ICMS-ST e, conseqüentemente, o recolhimento também a menos, imputada ao autuado, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Conforme consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, a exigência fiscal diz respeito exclusivamente a uma Nota Fiscal, no caso a Nota Fiscal Eletrônica nº 001832325, cujo DANFE foi acostado aos autos.

Inicialmente, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante por preterição do direito de defesa e descumprimento de dispositivo expresso em lei, em virtude de ausência de comprovação.

No caso, os erros de cálculos suscitados pelo impugnante não podem invalidar o lançamento de ofício, haja vista que passíveis de correção, inclusive, se fosse o caso, por meio de diligência para que o autuante procedesse à devida retificação dos cálculos. No presente caso, a realização de diligência torna-se desnecessária, haja vista que se trata apenas de uma única Nota Fiscal arrolada na autuação, sendo possível determinar-se a quem assiste razão quanto aos cálculos realizados na apuração do imposto a ser retido e recolhido.

Desse modo, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, verifico que o autuado encontra-se localizado no município de Maracanau, Estado do Ceará, sendo a exigência fiscal decorrente de sua condição de sujeito passivo por substituição tributária, com inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia sob o nº 037.515.405.

Vejo, também, que a autuação diz respeito exclusivamente à Nota Fiscal eletrônica (DANFE) nº 001832325, tratando-se de transferência interestadual entre filiais, em que a filial destinatária, localizada em Simões Filho/BA, tem como atividade principal a fabricação de refrigerantes, conforme documento acostado à fl. 09 dos autos.

A análise das razões defensivas permite concluir que, especificamente em relação aos refrigerantes, não cabe à exigência do ICMS-ST em razão do Convênio ICMS 142/18 e do Protocolo ICMS 10/92.

Efetivamente, assiste razão ao impugnante quando diz no tocante aos refrigerantes, COCA COLA LT 350 ML e COCA-COLA ZERO KS 290 ML, que o regime de substituição tributária não pode ser aplicado, em razão do que consta no § 2º da cláusula primeira do Protocolo n. 10/92, bem como, que o Convênio ICMS 142/18 determina no inciso I da cláusula nona que *o regime de Substituição Tributária não se aplica às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria*.

De fato, consta na Nota Fiscal eletrônica (DANFE) nº 001832325 tratar-se de transferência interestadual entre filiais, sendo que a filial destinatária, localizada em Simões Filho/BA, tem como atividade principal a fabricação de refrigerantes, descabendo, desse modo, a exigência fiscal referente aos refrigerantes.

Quanto aos demais produtos acobertados pela referida Nota Fiscal Eletrônica (DANFE) nº 001832325, que permanecem na autuação, no caso cervejas em lata, bebidas energéticas e isotônicas, observo que no demonstrativo elaborado pelo autuante, acostado à fl. 05, além da parcela do IPI, corretamente computada na apuração da base de cálculo do ICMS-ST, este computou, também, a parcela referente ao frete, neste caso indevidamente.

Isto porque a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto, somente é extensiva ao transporte efetuado por terceiro, quando relacionado diretamente com a operação realizada pelo sujeito passivo por substituição, desde que o preço do serviço esteja efetivamente incluído na base de cálculo da operação, o que não é o caso da Nota Fiscal eletrônica (DANFE) nº 001832325.

Na realidade, a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto, não é aplicável às operações interestaduais em que o tomador do serviço de transporte seja o destinatário da mercadoria, como é o caso do destinatário que consta no DACTE nº 2552, acostado à fl. 06.

Neste sentido, dispõe o art. 289, §4º, I e III do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12:

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.*

*[...]*

*§ 4º A sujeição passiva por substituição com retenção do imposto:*

*I - é extensiva, também, ao transporte efetuado por terceiro, quando relacionado diretamente com a operação realizada pelo sujeito passivo por substituição, desde que o preço do serviço esteja efetivamente incluído na base de cálculo da operação;*

*[...]*

*III - não compreende o transporte efetuado por terceiro, nas operações interestaduais em que o tomador do serviço de transporte seja o destinatário da mercadoria.*

Assim sendo, descabe a inclusão das parcelas atinentes ao frete e da exigência sobre a coca-cola, conforme computado pelo autuante, devendo referidos valores ser excluídos da base de cálculo, conforme tabela abaixo:

N.Fiscal	Mercad.	NCM	Valor	IPI	Total
1832325	Monst Lo Carb	22029903	16.669,09	664,76	17.335,85

1832325	Monst Energy	22029903	63.883,64	2.555,36	66.439,00
1832325	Heineken	22029900	56.442,28	0,00	56.442,28

MVA	B.Calculo	Alíquota Efetiva	ICMS	Crédito	ICMS a ser Retido	ICMS ST Retido	ICMS a Pagar
2,354	40.808,59	20%	8.161,71	2.000,29	6.161,42		
2,354	156.397,41	20%	31.279,48	8.072,25	23.207,23		
2,816	158.941,46	25%	39.735,36	7.252,91	32.482,45		
<b>Total</b>					<b>61.851,10</b>	<b>58.764,15</b>	<b>3.086,95</b>

Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente no valor de R\$3.086,95.

No que tange à arguição defensiva referente ao caráter confiscatório da multa aplicada de 60%, consigno que a penalidade imposta tem previsão no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sendo vedado a este órgão julgador administrativo apreciar matéria que envolva declaração de inconstitucionalidade da norma aplicada, consoante determina o art. 167, inciso I do RPAF/99.

Quanto ao pedido de dispensa/redução da multa aplicada, cumpre observar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não tem este órgão julgador administrativo de Primeira Instância competência para tanto.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº **099883.0219/19-4**, lavrado contra **NORSA REFRIGERANTES S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.086,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO SOUZA GOUVÊA- JULGADOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR