

A. I. Nº - 279697.0003/17-0  
AUTUADO - ÁGUA MINERAL DIAS D'ÁVILA S/A.  
AUTUANTES - LIANE RAMOS SAMPAIO, LAUDELINO BISPO COSTA FILHO e PATRÍCIA TEIXEIRA FRAGA  
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.01.2019

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0017-06/18**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETEVE E RECOLHEU A MENOS O IMPOSTO. Sujeito passivo, no mérito, apenas argui inconstitucionalidade da aplicação de pauta fiscal à espécie da infração imputada. A este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como a apreciação da decisão do Poder Judiciário, bem assim a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, conforme assim preconiza o art. 167, I, II e III do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/09/2017, exige do autuado ICMS no valor histórico de R\$616.831,70, mais multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração, nos meses de janeiro a março de 2014:

INFRAÇÃO 01- 07.02.02: “Reteve e recolheu a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”.

“O contribuinte industrializa e vende água mineral, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária, conforme Anexo I do Decreto nº 13.780/2012 – RICMS/BA. Para o cálculo do Imposto Substituído, a Lei nº 7.014, de 4/12/1996, em seu artigo 23, §6º, I, estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal”.

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*§6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço da pauta, se houver.*

“Portanto, para o cálculo do imposto cobrado através deste Auto de Infração foi considerada a maior base de cálculo, entre a MVA e a Pauta Fiscal, operação a operação”.

Enquadramento Legal: art. 8º, II da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012. Multa Aplicada: art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 53 a 61, inicialmente fazendo uma síntese dos fatos que ensejaram a autuação.

Em seguida argui a nulidade da atuação sob o argumento de cerceamento do direito de defesa. Alega que não há demonstrativos no Auto de Infração que atestem a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária.

Visando amparar sua argumentação, transcreve o art. 18, IV, do RPAF/97, bem como as ementas dos Acórdãos JJF N° 0026/01-16 e JJF N° 0101-03/17.

Considera que inexiste certeza ou liquidez do crédito ora reclamado pelo fisco, por ofender ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte.

Reclama que os autuantes não fazem qualquer prova a respeito das operações questionadas, de maneira que a autuada não pode, em tais condições, realizar sua contestação de forma satisfatória.

Acrescenta que a falta de indicação das operações inquinadas não dá causa somente ao cerceamento da defesa administrativa da autuada - vício que viria atingir todo o ato administrativo - mas também à negativa de possibilidade de controle deste mesmo ato, impossível que se faz a aferição da legalidade do auto.

No mérito, diz que a definição da base de cálculo do tributo somente pode ser definida por lei em sentido formal.

Relata que para consecução de seu objeto social, o contribuinte envasa água mineral e as venda para terceiros - via de regra para distribuidoras de águas no Estado da Bahia – sendo tal operação tributada pelo ICMS.

Expõe que a SEFAZ entende que tal operação deve ser tributada a partir da base de cálculo instituída pela Instrução Normativa nº 04/2009, alterada pela Instrução Normativa nº 050, editadas pelo Superintendente de Administração Tributária, que trata da “Pauta fiscal”.

Considera, entretanto, que a Instrução Normativa que fixa a base de cálculo do ICMS para o contribuinte é, a um só tempo, inconstitucional e ilegal.

Traz à baila o quanto estampado no art. 155, incisos II e XII, da Constituição Federal, asseverando que em consonância com os ditames constitucionais, o Código Tributário Nacional – lei complementar – teve o condão de disciplinar a base de cálculo do ICMS, a partir da redação estampada em seu art. 97, IV, que também reproduz.

Nessa linha de raciocínio, entende que a base de cálculo do ICMS há de ser estabelecida pelo sujeito ativo a partir de lei formal, aprovada pela Assembleia Legislativa do respectivo Estado membro, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade, vez afrontar de uma só vez o art. 155 da Constituição Federal e o art. 97 do CTN.

Considera que a pauta fiscal somente pode ser utilizada uma vez demonstrada a ocorrência das circunstâncias descritas no art. 148 e ss. do CTN, deduzindo que não se pode aplicar a pauta fiscal indistintamente para todo e qualquer contribuinte de determinado segmento como fizeram os autuantes.

Argumenta que a utilização de pauta fiscal pelo Poder Público de há muito já fora rechaçada pelos Tribunais Superiores, e transcreve o teor da SÚMULA 431 do STJ.

Ao final, apresenta os seguintes pedidos:

1. que “seja determinada a imediata nulidade do auto de infração ora impugnado, em razão da inexistência de quaisquer demonstrativos de cálculos integrantes do auto de infração a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária, tornando o auto de infração eivado de nulidade insanável, na forma do §3º do art. 8º do RPAF, bem como diante da farta jurisprudência desse Órgão de Julgamento, em especial as decisões proferidas pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - Acórdão JJF N° 0026/01-16 e pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal - Acórdão JJF N° 0101-03/17”;
2. que “caso esse Colendo Órgão de Julgamento entenda que não é caso de nulidade do auto de infração, requer seja o mesmo julgado improcedente, eis que a definição de base de cálculo do ICMS a partir da Instrução Normativa nº 04/2009, que define Pauta Fiscal indistintamente para os produtos comercializados pelo contribuinte autuado, fere de morte do art. 155 da

Constituição Federal e Artigos 97 e 148 do CTN, bem como contraria entendimento sedimentado na Súmula nº 431/STJ”.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 82/83, declarando inicialmente que aos auditores cabe a aplicação direta da Lei, e que foge do escopo da atuação a discussão acerca da ilegalidade ou constitucionalidade da legislação em vigor.

Aduzem que para a constituição do crédito deste Auto foi considerado rigorosamente o estabelecido na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 23, §6º, I, que estabelece que para o cálculo do imposto substituído deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal.

Quanto ao argumento de que não foram apresentados nos autos os demonstrativos de cálculo, afirmam ser inconsistente, uma vez que as Planilhas Demonstrativas encontram-se disponíveis às fls. 11 a 39-verso, do presente PAF. Observam que no Demonstrativo intitulado “Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST”, anexo à fl. 12, é possível identificar claramente todas as operações envolvidas, com suas respectivas Notas Fiscais e bases de cálculo, considerando tanto o MVA quanto a Pauta Fiscal. Acrescentam que é de se estranhar o desconhecimento do contribuinte acerca da existência dos mencionados Demonstrativos uma vez que tal documento foi devidamente entregue ao seu representante legal no momento da assinatura do Auto de Infração, conforme atesta o documento à fl. 39-verso.

Ao final, ratificam o procedimento fiscal efetuado e solicitam a total procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, constato que não podem prosperar as arguições de nulidade suscitadas, pois a descrição do fato, a fundamentação legal e as planilhas demonstrativas do valor devido constantes no auto de infração, não deixam qualquer dúvida sobre a motivação da autuação.

Constato ainda, que em momento algum o autuado ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39 do RPAF/99, com a entrega ao sujeito passivo dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário. As Planilhas Demonstrativas encontram-se às fls. 11 a 39-verso, do presente PAF, sendo que no Demonstrativo intitulado “Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST”, anexo à fl. 12, é possível identificar claramente todas as operações envolvidas, com suas respectivas Notas Fiscais e bases de cálculo, considerando tanto o MVA quanto a Pauta Fiscal.

O representante legal atestou o recebimento de toda a documentação acima mencionada, ao assinar o documento à fl. 39-verso. Vejo, portanto, que o procedimento fiscal foi realizado atendendo as orientações legais, acrescentando-se ainda, que os acórdãos citados pelo autuado em sua defesa, dizem respeito a situações diversas da que ora se combate.

A autoridade administrativa constituiu o crédito tributário verificando e registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN.

No presente caso, não foi identificada qualquer violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório. Não verifico, dessa forma, qualquer dos pressupostos de nulidade elencados no art. 18 do RPAF/99.

No mérito, o Auto de Infração em exame exige ICMS do autuado, sob a acusação de retenção e recolhimento a menor na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, pelo fato do mesmo, no cálculo do imposto substituído, não ter aplicado a base de cálculo que resulta em maior valor, entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal.

A princípio, transcrevo os dispositivos que disciplinam a matéria em questão, ou seja, o artigo 8º, inciso II e artigo 23, §6º, I da Lei nº 7.014/96, que trata do ICMS no Estado da Bahia:

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados. (Grifo acrescido)*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado. (Grifo acrescido)*

*Art.23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*§6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I – de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver” (grifo nosso).*

Deve se registrar, que a mercadoria objeto do demonstrativo constitutivo da infração, que diz respeito à “Água Mineral”, consta do Anexo I do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/92, que elenca as mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação tributária, informando o valor da MVA a ser adotada nas operações em comento, aliás, fato este não negado pelo deficiente. Na realidade, a defesa do sujeito passivo reside apenas na arguição de ilegalidade da aplicação de “pauta fiscal”, consubstanciado nas disposições do art. 155 da CF/88, combinado com as disposições da Súmula nº 431 do STJ.

Todavia, a legislação estadual acima transcrita, determina expressamente que deve ser utilizada a pauta fiscal no cálculo do imposto devido por substituição tributária, caso a base de cálculo resultante da aplicação da MVA seja em valor inferior à obtida com a aplicação da pauta fiscal.

Saliento, ainda, que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Entendo valer a pena, ainda, tecer as seguintes considerações a respeito do tema:

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 nº 7.014/96, que institui o ICMS no Estado da Bahia, recepcionou as mesmas regras no seu art. 23, inciso II.

Destarte, são igualmente inoperantes quaisquer questionamentos acerca da base de cálculo presumida do ICMS-ST, 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, assim, nenhuma ilegalidade no procedimento da fiscalização. A administração tributária é que vem ao longo do tempo, buscando flexibilizar junto aos agentes do mercado, no sentido de encontrar os valores que refletem os valores mais próximos daqueles efetivamente praticados.

Dessa forma, é que no período fiscalizado, na comercialização interna de água mineral, deveria ter sido aplicada a Pauta Fiscal, de acordo com o que estabelece a Instrução Normativa nº 04/2009, alterada pela Instrução Normativa nº 050/2013.

Vale ainda registrar, que o artigo 123 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do mesmo diploma legal.

Desta forma, não vendo nada que desabone a autuação, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos e suas bases de cálculo apurados consoante o levantamento de fls. 11 a 39, que faz parte integrante do CD/Mídia de fl. 49, entendo restar subsistente a infração ora guerreada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279697.0003/17-0**, lavrado contra **ÁGUA MINERAL DIAS D'ÁVILA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$616.831,70**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2018.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR