

A. I. Nº - 279697.0002/17-3
AUTUADO - SISA SAUÍPE INDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - LIANE RAMOS SAMPAIO, LAUDELINO BISPO COSTA FILHO, PATRICIA TEIXEIRA FRAGA
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20.11.2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0156-05/18

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS A MENOS. Contribuinte utilizou MVA na determinação da substituição tributária, quando deveria ter utilizado o valor de “*Pauta Fiscal*”, em relação às operações internas subsequentes nas vendas de água mineral realizadas para contribuintes localizados neste Estado, Determina a legislação a apuração da base de cálculo da substituição tributária, tomando como referência a “*Pauta Fiscal*”, quando o ICMS ST calculado, com base na MVA, resulta em um valor inferior ao calculado, tomando como base o valor referencial definido pela Secretaria da Fazenda, diante de pesquisas regulares de preços denominado de “*Pauta Fiscal*”, como assim estabelece o art. 23, § 6º, I da Lei 7.014/96. Infração subsistente. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/09/2017, constitui crédito tributário no valor de R\$8.976.297,69, conforme demonstrativos/documentos acostados às fls. 14 a 181 dos autos, com CD/Mídia à fl. 182, em razão da constatação da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 – 07.02.02: Reteve e recolheu a menor ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, relativo aos anos de 2013 e 2014 na forma dos demonstrativos de fls. 14/169-v. Lançado ICMS no valor de R\$8.976.297,69, com enquadramento no art. 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, c/c art.289 do RICMS/BA publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, “e” da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que 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), onde, para cálculo do imposto substituído a Lei nº 7.014/96 de 4/12/1996, em seu artigo 23, §6º, I estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, obtido entre a MVA e a Pauta Fiscal, que destaca.

O sujeito passivo, às fls. 189/197 dos autos, apresenta defesa através do seu Representante Legal constituído, conforme passo a relatar:

Neste sentido, após descrever os termos da autuação, diz que a autoridade fiscal desconsiderou por completo a constituição do crédito tributário realizado pelo contribuinte a partir da MVA, por entender que tal base de cálculo é inferior a Pauta Fiscal instituída pela Instrução Normativa nº 04/2009. Tal entendimento, entende que é eivado de inconstitucionalidade e ilegalidade, bem como contraria a Jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores, conforme assevera que será demonstrado nessa defesa.

- *Da Nulidade da Autuação: Cerceamento do direito de defesa do contribuinte.*

Diz que a presente autuação não merece ser acolhida, devendo ser declarada nula ante a existência de diversas irregularidades no levantamento do fiscal autuante, que ocasionaram o cerceamento do direito de defesa do contribuinte e, conseqüentemente a nulidade da ação fiscal como um todo, de acordo com a previsão do art. 18, inciso IV do RPAF/97, que destaca.

Observa que a atividade administrativa do lançamento tem como objetivo constatar a ocorrência do fato gerador, identificar sua base de cálculo, identificar e aplicar a alíquota cabível, com isso calculando o montante do tributo devido.

No entanto, observa que no caso dos autos, não houve quaisquer demonstrativos integrantes do auto de infração a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária. Destaca que esse órgão de julgamento já teve oportunidade de rechaçar auto de infração eivado de nulidade nesse particular, conforme se extrai dos julgados, através dos acórdãos JJP Nº 0026/01-16 e JJP Nº 0101-03/17, que destaca.

Assim, conclui que resta claro que inexistindo certeza ou liquidez do crédito reclamado pelo fisco, ofende-se ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte, o que enseja a nulidade de todo o procedimento fiscal, conforme resta sedimentado na jurisprudência deste CONSEF.

Destaca que, sem ter concedido ao autuado a faculdade de atuar em sua defesa, por denegar-lhe o acesso ao documento em que se teria consubstanciado o seu comportamento tributário, o procedimento fiscal acabou lhe denegando, também, a plena participação contraditória.

Observa que sem a comunicação expressa dos motivos determinantes da exigência fiscal, porque obstadas ao conhecimento da autuada das notas fiscais das operações cujo recolhimento se teria dado a menor, não se legitima um procedimento. O autuante não faz qualquer prova a respeito destas operações, de maneira que não pode, em tais condições, realizar sua contestação de forma satisfatória. O laconismo do auto, com informações genéricas, bem assim para identificar a natureza das mesmas e seu destino, caracterizam cerceamento do direito de defesa, inutilizando-o como elemento probante da existência de crédito tributário devido pela autuada.

Por outro lado, assevera 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.

Desta forma, considerando que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança a infração apontada, uma vez que o levantamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória, diz que alternativa não resta a este Conselho de Fazenda, diante da fragilidade e inconsistência da autuação, senão a decretação da nulidade de todo o Auto de Infração.

- *Do Direito: A definição de Base de Cálculo do Tributo somente pode ser definida por lei em sentido formal.*

Delara que é uma pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social a exploração, pesquisa, envasamento e comercialização de água mineral e gaseificada, conforme se infere do contrato social em anexo (doc. 01).

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

Neste sentido, afirma que a Secretaria da Fazenda 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 relativamente aos produtos que indica*”, estabelecendo valores de preço mínimo de venda para alguns produtos, que destaca.

Aduz que a citada Instrução Normativa, que institui a Pauta Fiscal a fim de fixar a base de cálculo do ICMS para o contribuinte é, a um só tempo, inconstitucional e ilegal. Traz a baila o

quanto estampado no art. 155 da Constituição Federal, que descreve.

Nessa perspectiva, em consonância com os ditames constitucionais, informa que o CTN teve o condão de disciplinar a base de cálculo do ICMS, o que o fez a partir da redação estampada em seu art. 97, que, também, descreve.

Nessa linha de raciocínio, diz que se infere 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.

No entanto, aduz que, em que pese inexistir quaisquer discussões acerca da exigência de lei formal para fins de definição da base de cálculo do ICMS, a Secretaria da Fazenda, através do Superintendente de Administração Tributária da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 04/2009 a fim de instituir pauta fiscal para definição da base de cálculo do ICMS.

Observa que, é indiscutível que a pauta fiscal somente pode ser utilizada uma vez demonstrada a ocorrência das circunstâncias descritas no art. 148 e ss. do CTN, sendo certo que não se pode aplicar a pauta fiscal indistintamente para todo e qualquer contribuinte de determinado segmento como fez o fiscal autuante, conforme abaixo transcrito:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Pondera que a utilização de pauta fiscal pelo Poder Público de há muito já fora rechaçada pelos Tribunais Superiores, tendo, inclusive, sido editado o seguinte verbete pelo Egrégio STJ - Sumula 431 "É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal".

Nesse esteio, diz que se infere a inquestionável ilegalidade do lançamento fiscal perpetrado pelo Fisco do Estado da Bahia, que exige do contribuinte o recolhimento do ICMS com base na sistemática da Pauta Fiscal de forma indistinta, independentemente da existência de contabilidade regular, que utiliza como base de cálculo na constituição do crédito tributário do valor efetivamente praticado na venda da água mineral envasada.

- *Da Conclusão e Pedidos*

Em vista do quanto acima exposto, a presente defesa objetiva requerer 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 acertadas decisões proferidas pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - Acórdão JJF Nº 0026/01-16 e pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal - Acórdão JJF Nº 0101-03/17.

Sucessivamente, 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 arts. 97 e 148 do CTN, bem como contraria entendimento sedimentado na Súmula nº 431/STJ.

Os agentes Fiscais assinam a Informação Fiscal desenvolvida às fls. 229/230, onde preliminarmente destacam que, no prazo regulamentar o autuado apresentou Defesa Administrativa, às páginas 189 a 197 do PAF, contra o Auto de Infração, em tela, alegando:

- 1) que o lançamento fiscal baseado na sistemática da Pauta Fiscal é ilegal;

- 2) que no Processo em questão “*não houve quaisquer demonstrativos integrantes do auto de infração a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária.*” Por quanto tal ocorrência, dizem que, entende o defendente, a suposta ausência desse demonstrativo resultou no cerceamento do seu direito de defesa, e que sem o contraditório o ato torna-se nulo.

Ante os argumentos expostos, declaram o seguinte:

1. aos agentes Fiscais, cabe a aplicação direta da Lei, fugindo do escopo da atuação a discussão acerca da ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação em vigor. Dessa forma, para a constituição do crédito deste Auto, ore em discussão, foi considerado rigorosamente o estabelecido na Lei 7.014/96, que rege o ICMS, a saber:

A Lei 7.014, de 04/12/1996, em seu artigo 23, §6º, I, 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.

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).

Quanto ao argumento de que não foram apresentados nos autos os demonstrativos de cálculo, dizem que se observa a mais absoluta falta de consistência, uma vez que as Planilhas Demonstrativas encontram-se disponíveis às pag. 14 a 169 verso, do presente PAF.

Destacam que, nos demonstrativos intitulados “*Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST - Exercício 2013*” e “*Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST - Exercício 2014*”, anexos às págs. 16 a 169 verso, é possível identificar claramente todas as operações envolvidas, com suas respectivas notas fiscais e bases de cálculo, considerando tanto a MVA quanto a Pauta Fiscal.

Neste sentido, dizem que é de se estranhar o desconhecimento do contribuinte acerca da existência dos mencionados demonstrativos uma vez que tais documentos foram devidamente entregues ao seu representante legal no momento da assinatura do Auto de Infração, conforme atestam suas assinaturas às páginas 22, 32, 39, 41, 46, 48, 56, 67, 71, 81, 87, 93, 94, e verso da pag. 169 do Processo.

Desta forma, efetuadas todas as considerações cabíveis, dizem que ratificam a posição exarada no processo e solicitam a total procedência do Auto de Infração em discussão.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, sendo o imposto, a multa e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos através dos demonstrativos de fls. 14/169-v, que fazem parte integrante do CD/Mídia à fl. 182, em que considero suficientes para a formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, onde não foi constatada qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Preliminarmente, a defendente coloca em relevo aspectos de nulidade sob a perspectiva de falta de acesso aos documentos em que se consubstanciou a autuação, bem assim a inexistência de quaisquer demonstrativos de cálculo integrantes do Auto de Infração a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária, indo de encontro com o que determina os termos da forma do § 3º, do art. 8º do RPAF/BA, cerceando o seu direito de defesa.

Entendo não restar razão ao defendente, vez que, os demonstrativos constitutivos da autuação, intitulado “*Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST*”, tanto do exercício 2013, quanto do exercício 2014, de fls. 14/170, que fazem parte integrante do CD/Mídia, às fls. 182, foram entregues ao sujeito passivo, na forma do documento de fl. 183, com o registro de assinatura do recebedor - “*Contribuinte/Preposto/Representante Legal*” - sem qualquer manifestação de recusa, conforme rege a norma legal.

Ademais, em sede de Informação Fiscal, os Autuantes destacam que nos demonstrativos intitulados “*Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST - Exercício 2013*” e “*Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST - Exercício 2014*”, anexos às fls. 16/169-v, é possível identificar claramente todas as operações envolvidas, com suas respectivas notas fiscais e bases de cálculo, considerando tanto a MVA quanto a “*Pauta Fiscal*”, e dizem que é de se estranhar o desconhecimento do contribuinte acerca da existência dos mencionados demonstrativos, uma vez que tais documentos foram devidamente entregues ao seu representante legal no momento da assinatura do Auto de Infração, conforme atestam suas assinaturas às páginas 22, 32, 39, 41, 46, 48, 56, 67, 71, 81, 87, 93, 94 e verso da fl. 169 do presente processo administrativo fiscal.

Portanto, vejo que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto no art. 39, bem assim o art. 40 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, que normatiza sobre o que o auto deve conter, bem como o que se fará acompanhar para surtir seus efeitos jurídicos e legais, vigentes no Estado da Bahia. Afasto, portanto, as arguições de nulidade.

No mérito, versa o presente PAF de lançamento fiscal de crédito tributário para exigir imposto no montante de R\$8.976.297,69, decorrente da ocorrência de retenção e recolhimento a menor de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, relativo aos anos de 2013 e 2014, na forma dos demonstrativos de fls. 14/169-v, com enquadramento no art. 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, “e” da Lei nº 7.014/96.

Consta da descrição dos fatos do lançamento fiscal constituído, que o Contribuinte Autuado industrializa e vende água mineral, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária, conforme Anexo I do Decreto nº 13.780/2012 (RICMS/BA), onde para cálculo do imposto substituído, a Lei nº 7.014/96 de 4/12/1996, em seu artigo 23, §6º, I, estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, obtido entre a MVA e a Pauta Fiscal, que destaca.

Assim dispõe o art. 23, §6º, I da Lei 7.014/96, à época dos fatos geradores:

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 acrescidos).

Como bem destacado pelo sujeito passivo, em sede de defesa, o produto objeto da autuação – “*agua mineral*” – é tributado, no âmbito do Estado da Bahia, sob o regime de “*Pauta Fiscal*”, que é um valor referencial definido pela Secretaria da Fazenda diante de pesquisas regulares de preços, para utilizá-los como base do cálculo em situações previstas pela legislação tributária.

No caso em tela, por quanto a disposição do art. 23, §6º, I da Lei 7.014/96, para fins de aplicação da substituição tributária, o qual o produto “*agua mineral*” está amparado, deve a base de cálculo do imposto a ser pago por substituição ser calculado, aplicando a Margem de Valor Agregado (MVA) determinada ao produto, como assim requer o defendente; porém, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta definida para o produto à época dos fatos geradores, que é o caso objeto em análise.

Em todo o período da autuação, como se pode observar do demonstrativo de débito da autuação intitulada “*Planilha de Cálculo do Valor a recolher do ICMS ST*”, vê-se que os agentes Fiscais demonstraram, para cada item de produto vendido, a base de cálculo do ICMS ST, tomando como referência tanto a MVA quanto a PAUTA FISCAL, com isso apurando o imposto devido pelas duas bases.

Da discussão entre os métodos utilizados para apuração do imposto devido e os cálculos efetuados, tomando como referência os mesmos, resta clara a exigência do imposto devido, pago a menor em todo o período da autuação, vez que o defendente tomou como parâmetro o imposto calculado com base na MVA, desconsiderando a disposição do art. 23, §6º, I da Lei 7.014/96, que determina a aplicação da apuração da base de cálculo tomando como referência a “*Pauta Fiscal*”, quando o ICMS ST calculado com base na MVA, resulta em um valor inferior ao apurado, tomando como base o valor referencial definido pela Secretaria da Fazenda, diante de pesquisas regulares de preços denominado de “*Pauta Fiscal*”, o que não é negado pelo sujeito passivo.

Na realidade, o que se observa de arguição de mérito do defendente é a utilização de “*Pauta Fiscal*”, pelos autuantes, consubstanciado na disposição do art. 23, §6º, I da Lei 7.014/96, que à luz do seu entendimento, é rechaçado pelos Tribunais Superiores, em função da edição da Súmula 431 do STJ, e que também entende que contraria a disposição do art. 155 da CF/88 e art. 97 e 148 do CTN.

Neste contexto, saliento 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.

Cabe destacar, entretanto, que o Auto de Infração obedeceu em sua lavratura ao disposto nos arts. 39, 40, 41 do citado diploma legal, e se encontra apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais, sendo que os Fiscais Autuantes cumpriram os seus deveres funcionais em obediência à legislação vigente no Estado da Bahia.

Em sendo assim, vejo restar procedente a autuação, por quanto a disposição do art. 23, §6º, I da Lei 7.014/96, em que o sujeito passivo, à época dos fatos geradores, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas do produto “*agua mineral*” para contribuintes localizados neste Estado, quanto a apuração do ICMS ST, deveria ter tomando como base o valor referencial definido pela Secretaria da Fazenda, diante de pesquisas regulares de preços denominado de “*Pauta Fiscal*”, o que não o fez. Infração 1 subsistente.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279697.0002/17-3**, lavrado contra **SISA SAUÍPE INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$8.976.297,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de Agosto de 2018.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – JULGADOR