

PROCESSO - A. I. Nº 279697.0003/17-0
RECORRENTE - ÁGUA MINERAL DIAS D'ÁVILA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0017-06/18
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 23/08/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0214-12/19

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração, em epigrafe, lavrado em 20/09/2017, que 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.

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a 6ª JJF, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

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 defendente. 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 reflitam 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.

Regularmente intimada, a Recorrente, inconformada com o julgamento realizado pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal, interpõe Recurso Voluntário tempéstivo às fls. 106/113, vem, respeitosamente, por intermédio dos seus advogados, diante dos termos da equivocada decisão proferida pela Egrégia 5ª Junta de Julgamento Fiscal interpor o presente Recurso Voluntário o que faz com base nos argumentos fáticos e jurídicos a seguir aduzidos, requerendo, de logo, a reforma da decisão proferida na origem de modo a declarar a improcedência do lançamento fiscal lavrado em desfavor do recorrente.

Inicialmente aponta que a acusação versa sobre a suposta infração à legislação estadual tributária em razão de o contribuinte ter deixado de aplicar a denominada “pauta fiscal” quando da comercialização dos produtos que industrializa, qual seja água mineral envasada.

Quando do lançamento fiscal, a autoridade fiscal deixou de colacionar ao auto de infração quaisquer memórias de cálculo a fim de demonstrar ao autuado quais notas fiscais/operações estariam inquinadas da alegada infração, o que tornou o lançamento fiscal nulo de pleno direito – argumento que fora completamente desconsiderado pela decisão de piso.

Outrossim, a Decisão de piso desconsiderou por completo os dispositivos legais estampados nos arts. 148 e ss. Código Tributário Nacional acerca da matéria, e que atestam que a denominada “pauta fiscal” somente pode ser utilizada naquelas situações excepcionais ali previstas – o caso dos autos inexistem elementos fáticos que ensejam a utilização da pauta fiscal – conclui-se pela inquestionável ilegalidade do lançamento fiscal a partir da malfadada Pauta Fiscal instituída pela Instrução Normativa nº 04/2009, algo que, também, fora desconsiderado por completo pela decisão recorrida.

Aduz que: “Conforme restará comprovado, a presente autuação não merece acolhida devendo

ser declarada nula ante a existência de diversas irregularidades nos levantamentos do fiscal autuante, que ocasionam 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.”

Transcreve o referido dispositivo legal.

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.

Salienta que no entanto, que no caso dos autos, não houve quaisquer demonstrativos integrantes do auto de infração a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação tributária e que Esse Órgão de julgamento já teve oportunidade de declarar auto de infração eivado de nulidade nesse particular, conforme se extrai dos Acórdãos JF nº 0026/01/16 e 0101/03-17, cujos teores transcreve.

Assim, 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.

Não é demais repisar, nesse ponto, que um procedimento só se legitima uma vez assegurado o devido processo contraditório, com todos os meios de defesa inerentes a ele, sob pena de nulidade integral do ato político a que ele se oriente.

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. O autuante não faz qualquer prova a respeito destas operações, de maneira que a autuada 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, 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.

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, alternativa não resta aos Senhores Julgadores, diante da fragilidade e inconsistência da autuação, senão a decretação da NULIDADE de todo o Auto de Infração.

Adentrando ao mérito informa que é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social a exploração, pesquisa, envasamento e comercialização de água mineral e gaseificada.

Aduz 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 relativamente aos produtos que indica” e estabelece o seguinte no que interessa ao caso dos autos:

5.16 OUTROS:

ESPECIFICAÇÃO

	VALOR R\$
Água mineral de 200 ml - copo	0,45
Água mineral de 300 a 330 ml copo ou garrafa PET sem gás	0,83
Água mineral de 300 a 330 ml copo ou garrafa PET com gás	1,02
Água mineral de 300 a 330 ml garrafa de vidro sem gás	1,79
Água mineral de 300 a 330 ml garrafa de vidro com gás	1,94
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa PET sem gás	0,95
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa PET com gás	1,12
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa de vidro sem gás	1,20
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa de vidro com gás	1,30

Água mineral de 1250 a 1500 ml garrafa PET sem gás	1,62
Água mineral de 1250 a 1500 ml garrafa PET com gás	1,73
Água mineral de 05 litros vasilhame descartável	5,72
Água mineral de 10 litros vasilhame descartável	6,90
Água mineral de 20 litros vasilhame não descartável	5,76

A Instrução Normativa institui a malfada Pauta Fiscal a fim de fixar a base de cálculo do ICMS para o contribuinte - base de cálculo essa que é, a um só tempo, inconstitucional e ilegal.

Cumpra inicialmente, trazer à baila o quanto estampado no art. 155 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Nessa perspectiva, em consonância com os ditames constitucionais, o Código Tributário Nacional – lei complementar – teve o condão de disciplinar a base de cálculo do ICMS, o que o fez a partir da redação estampada em seu art. 97, nos seguintes termos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

Nessa linha de raciocínio, infere-se 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, em que pese inexistir quaisquer discussões acerca da exigência de lei formal para fins de definição da base de cálculo do ICMS, a SEFAZ, 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.

É cediço 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 atuante, 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.

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:

STJ

SÚMULA 431

“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Nesse esteio, infere-se 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 malfadada 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.

Face ao exposto, é o presente recurso voluntário aviado para requerer seja promovida a reforma da decisão proferida pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal a fim de reconhecer a 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, bem como, sucessivamente, 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 contrariar entendimento sedimentado na Súmula nº 431/STJ.

VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo Contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de que: *“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.”*

Explica ainda o autuante: *“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”.*

A decisão recorrida está baseada na seguinte tese:

“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, observa-se a mais absoluta falta de consistência, uma vez que as Planilhas Demonstrativas encontram-se disponíveis às pag. 11 à 39 verso, do presente PAF. No Demonstrativo intitulado “Planilha de Cálculo do Valor a Recolher do ICMS-ST”, anexa à pág.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. 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 sua assinatura no verso da pág.39 do Processo”

Em suas razões recursais, inicialmente, o Sujeito Passivo argui a nulidade do Auto de Infração, apontando que nele não houve quaisquer demonstrativos a atestar a concretização dos fatos geradores da obrigação, o que teria lhe obstado o conhecimento das notas fiscais das operações cujo recolhimento se teria dado a menor.

Quanto à preliminar suscitada, entendo que não tem razão o Recorrente. Eis que, da compulsão dos autos, vê-se que há na peça acusatória a clara exposição dos fundamentos de fato e de direito, certo que o fato descrito como típico está na legislação, bem como as suas circunstâncias que são claras e consubstanciadas em demonstrativos e nas notas fiscais relacionadas nos autos, juntamente com a peça inicial.

Especificamente em relação às notas fiscais objeto da autuação, verifica-se que, às fls. 12 a 40, todas elas estão devidamente discriminadas, com os respectivos cálculos dos valores atinentes à exigência fiscal.

Dito isto, com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto 7.629/99, sobretudo o art. 39, vê-se que não há qualquer vício que imponha mácula ao lançamento, nem há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes no Feito para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, de maneira que lhe foi garantido, em todas as fases, o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, restando respeitados os incisos LIV e LV do art. 5º, da Carta Magna.

Quanto ao mérito a recorrente, em síntese, aduz 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”*

STJ
SÚMULA 431

“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

E conclui: *“Nesse esteio, infere-se 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 malfadada 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”*

Diante do exposto, coaduno com o entendimento esposado pela Recorrente e utilizo-me do Voto Discordante da nossa brilhante ex-Conselheira Dra. Leila Nogueira Vilas Boas, que em Julgado semelhante, assim, expressou seu entendimento sobre esse tema:

No Sistema Tributário Nacional (STN) há a hierarquia das normas, que em ordem decrescente de poder e relevância vai da Constituição Federal (CF/88) às normas infraconstitucionais, divididas entre Fontes Primárias e Secundárias.

Ressalto, portanto, que a Constituição Federal autoriza que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem tributos, sendo certo que a respectiva definição da base de cálculo do tributo não deve ser editada mediante norma secundária, a exemplo da Instrução Normativa.

A definição de base de cálculo do tributo, de fato, somente pode ser definida por lei em sentido formal, não devendo ser admitida a sua cobrança com base em Instrução Normativa. Referida exigência é inconstitucional e ilegal, pois contraria o art. 155, inciso XII, alínea “i” da CF/88 e o disposto no art. 97, inciso IV do CTN.

Pelo exposto, sobretudo considerando o disposto na SÚMULA 431, comungo com entendimento da recorrente no sentido de que a edição de norma infralegal (Instrução Normativa nº 04/2009, alterada pela de nº 050/2013) não tem força legal para instituir base de cálculo do ICMS em Pauta Fiscal.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Presente Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Peço vênha ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Examinando os fólios processuais, noto que a conduta autuada foi descrita como “reteve e recolheu a menor ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado”. Consta que o Contribuinte inobservou que as mercadorias que vende (água mineral) devem ter o ICMS apurado com base no que dispõe a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 23, § 6º, inciso I, o qual estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, obtido entre a MVA e a Pauta Fiscal. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que o uso da pauta fiscal é ilegal e inconstitucional.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com a base de cálculo a ser adotada, para fins de substituição tributária, nas operações com água mineral. Passo a examinar a legislação aplicável nas linhas que seguem.

Como foi citado pelo próprio Sujeito Passivo, a Instrução Normativa SAT nº 04/2009, definiu, para fins de recolhimento do ICMS ST, o preço de pauta para as operações com água mineral, conforme Item “5”, Subitem “5.16”, abaixo transcrito.

*“INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 04/2009
(Publicada no Diário Oficial de 28/01/2009)
Trata da Pauta Fiscal Relativamente aos Produtos que Indica.*

O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e de acordo com os arts. 61 e 73 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, resolve expedir a seguinte:

INSTRUÇÃO:

...
5 - A pauta fiscal relativa à antecipação tributária nas operações com os produtos a seguir indicados, é:

...
5.16 OUTROS:

ESPECIFICAÇÃO	UNIDADE	VALOR R\$
Água mineral de 200 ml - copo	UN	0,45
Água mineral de 300 a 330 ml copo ou garrafa PET sem gás	UN	0,83
Água mineral de 300 a 330 ml copo ou garrafa PET com gás	UN	1,02
Água mineral de 300 a 330 ml garrafa de vidro sem gás	UN	1,79
Água mineral de 300 a 330 ml garrafa de vidro com gás	UN	1,94
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa PET sem gás	UN	0,95
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa PET com gás	UN	1,12
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa de vidro sem gás	UN	1,20
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa de vidro com gás	UN	1,30
Água mineral de 1250 a 1500 ml garrafa PET sem gás	UN	1,62
Água mineral de 1250 a 1500 ml garrafa PET com gás	UN	1,73
Água mineral de 1750 a 2500 ml garrafa PET sem gás	UN	3,69
Água mineral de 05 litros vasilhame descartável	UN	5,72
Água mineral de 10 litros vasilhame descartável	UN	6,90
Água mineral de 20 litros vasilhame não descartável	UN	5,76

Ora, existindo pauta fiscal para a mercadoria citada, o recolhimento do ICMS-ST, por parte dos contribuintes, deve ter esse preço como limite mínimo a ser observado como base de cálculo do imposto, conforme estabelece o art. 23, § 6º, inciso I da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.

“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 acrescido);

...”

Embora o Sujeito Passivo alegue que a autuação baseou-se na Instrução Normativa nº 04/2009, o uso da pauta fiscal não decorreu pura e simplesmente da Instrução Normativa nº 04/2009, mas de expressa autorização dada pela lei estadual (conforme acima), instrumento adequado à instituição e definição dos elementos da obrigação tributária. Trata-se, como se vê, de uma regra de extensão do conteúdo legislativo, que autoriza o poder executivo a expedir o preço mínimo para a operação. Ou, dito de outra forma, pode-se chamar de uma *norma tributária em branco*, traduzida como um preceito normativo em que a lei tributária traz os elementos básicos da relação jurídico-tributária, porém delega a complementação de alguns aspectos ao Poder Executivo, sem que se verifique qualquer desrespeito ao princípio da legalidade tributária.

Este caso não é único no ordenamento jurídico pátrio, existindo outros tais como aquele previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 (Lei de Custeio da Previdência Social) que criou a contribuição SAT/RAT, dispondo que a alíquota da contribuição será 1%, 2% ou 3% a depender da atividade preponderante da pessoa jurídica ser enquadrada como de risco de acidente do trabalho leve, médio ou grave. Ou seja, é através de decreto do Poder Executivo que se determinará o que caracteriza “atividade preponderante” e as de “risco leve, médio ou grave” para fins de determinação da alíquota aplicável e consequente tributação.

E não se diga que tal técnica legislativa fere o princípio da tipicidade cerrada, pois o Supremo já teve oportunidade de enfrentar a matéria, tendo decidido em favor da União conforme ementa abaixo.

“Por fim, é importante saber que esta sistemática da norma tributária em branco é considerada CONSTITUCIONAL pelo STF: As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I. (RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, 20.03.2003).”

Assim, divirjo do relator, pois entendo que a infração se encontra caracterizada, não merecendo reparo a decisão de piso.

Quanto à alegação de contrariedade ao texto constitucional, é importante frisar que refoge às atribuições desse colegiado a declaração de inconstitucionalidade da lei conforme art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transcrito.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

*I - a declaração de inconstitucionalidade;
...”*

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279697.0003/17-0**, lavrado contra **ÁGUA MINERAL DIAS D'ÁVILA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Paulo Shinyashiki Filho e Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR /VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS