

A. I. N°	- 279697.0008/17-1
AUTUADA	- EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA. - EPP
AUTUANTES	- LAUDELINO BISPO COSTA FILHO, PATRÍCIA TEIXEIRA
ORIGEM	- FRAGA e LIANE RAMOS SAMPAIO
PUBLICAÇÃO	- IFEP INDÚSTRIA
	- INTERNET 19.11.2019

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0207-02/19

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ÁGUA MINERAL). SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. OPERAÇÕES INTERNAS. Nas operações internas com água mineral, para cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, deve ser calculado segundo regramento contido no artigo 23, §6º, inciso I da Lei 7.014/96. A decisão liminar concedida ao sujeito passivo apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, não impedindo a autuação. Ajustes realizados pelos autuantes reduzem os valores originalmente lançados, pela aplicação incorreta da MVA. Não acolhidas as preliminares suscitadas. Reconhecida a decadência parcial do lançamento para o ano de 2012. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de setembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$324.724,87, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **07.02.02.** Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado, ocorrências verificadas nos meses de janeiro a abril, junho a dezembro de 2012, fevereiro a dezembro de 2013.

Consta na descrição dos fatos a seguinte informação proveniente dos autuantes: “*O contribuinte industrializa e vende água mineral, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária, conforme Anexo I do Decreto nº. 13.780/2012 - RICMS. Para o cálculo do Imposto Substituído, a Lei 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.*

(...)

*Portanto, para o cálculo do imposto cobrado através deste Auto de Infração foi verificada, em cada operação, a Base de Cálculo composta pela MVA e a Base de Cálculo composta pelo valor da Pauta Fiscal, utilizando-se sempre a de maior valor*. (Mantida a grafia original).

A empresa autuada, por seu representante legal, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 39 a 60, onde, após resumir a acusação, aponta ser a peça apresentada tempestiva, que se extrai das planilhas gravadas no CD (fl.25) ter sido utilizada a seguinte metodologia: se retirou das notas fiscais os valores declarados como Base de Cálculo e ICMS-Próprio; se calculou as bases de cálculos utilizando- se a Pauta Fiscal, especificadamente os seguintes valores: R\$2,2 de 02/01/2012 a 10/03/2012, R\$3,5 de 12/03/2012 a 19/10/2013 e R\$5,76 de 21/10/2013 a 31/12/2013; calculou as bases de cálculos utilizando- se a Margem de Valor Agregado de 100%, em todo o período; adotou o

maior valor encontrado entre os citados cálculos e computou o “ICMS-ST devido”; E, por fim, exige, por meio deste lançamento, a diferença entre o montante recolhido (ICMS-ST pago) no período e o aqui apurado, o que denominou de “ICMS-ST a Recolher”.

Assim, indica terem sido fiscalizados os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013 e constatado, supostamente, o recolhimento a menor no montante de R\$324.724,87 (trezentos e vinte e quatro mil, setecentos e vinte e quatro reais e oitenta e sete centavos), sobre o qual foi aplicada a penalidade de 60% (sessenta por cento), que corresponde ao valor de R\$ 194.834,91 (cento e noventa e quatro mil, oitocentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos), e a título de juros de mora, atualizados até 29/09/2017, é exigido o valor de R\$194.834,91 (cento e noventa e quatro mil, oitocentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos), totalizando o montante de R\$694.310,71 (seiscentos e noventa e quatro mil, trezentos e dez reais e setenta e um centavos), entretanto, tais pretensões não merecem prosperar, como demonstrará nas razões fáticas e jurídicas.

Percebe que o Auto de Infração exige supostas diferenças encontradas, no período de 01/2012 a 31/12/2013, referentes ao ICMS-ST. Contudo, sabido ser o ICMS, inclusive o decorrente de substituição tributária, tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme previsto na Lei Estadual 7.014/1996 e nos Decretos Estaduais 6.284/97 e 13.780/12, tendo o artigo 150 do Código Tributário Nacional disciplinado o lançamento por homologação, de acordo com reprodução de tal dispositivo.

Destaca o teor do § 4º daquele ato normativo, segundo o qual a Fazenda tem o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar expressamente ou não o lançamento tributário, caso não o faça se dará automaticamente a homologação tácita e a extinção definitiva do crédito tributário (artigo 156, V do CTN).

Menciona doutrina representada por Leandro Paulsen, além de posição do STJ, a qual diz possuir idêntico entendimento, como se vê da Ementa transcrita, referente a julgamento da Primeira Seção, REsp 279.473/SP relatado por Teori Zavaski, em setembro de 2004.

Repete ter a Fazenda o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar, expressamente ou tacitamente, ou lançar eventual diferença, por meio da lavratura do Auto de Infração (lançamento de ofício).

Aduz que o lançamento tributário se mostra perfeito e o crédito tributário definitivamente constituído com a notificação do sujeito passivo para pagá-lo ou impugná-lo, independente da época que ocorreu a ação fiscal ou a lavratura do Auto de Infração, e, portanto, a notificação do contribuinte acerca do lançamento tributário é o ato que afasta a homologação tácita (artigo 150, §4º do CTN), e não o início da fiscalização ou, ainda, a data da lavratura do Auto de Infração, conforme pacifica Jurisprudência do STJ, reproduzida do julgamento realizado na 2ª Turma, no REsp 445.237/MG, relatado pelo Ministro Castro Meira, em agosto de 2006, além de ensinamento do Professor Ruy Barbosa.

Desta forma, no caso em tela, a garante que mensalmente declarou as receitas tributáveis do período fiscalizado (01/2012 a 12/2013) e antecipou os recolhimentos dos respectivos valores a título de ICMS-ST, conforme documentos acostados as fls. 09 a 14.

Aponta que o Fisco possuía o prazo de cinco anos, a partir dos fatos geradores (02/01/2012 a 31/12/2013), para homologar, expressa ou tacitamente, os pagamentos antecipados realizados, contido, quando da constituição dos créditos tributários com a notificação, em 16 de outubro de 2017 (fl. 30) do presente Auto de Infração, encontravam-se homologados tacitamente (artigo 150, § 4º do CTN), e consequentemente extintos (artigo 156, V), todos os decorrentes dos fatos geradores anteriores a 15 de outubro de 2012, razão pela qual, com relação a estes, o auto de infração deve ser julgado improcedente.

Argumenta, ainda, ser sabido que o tributo, como prestação pecuniária obrigatória, é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º do Código Tributário

Nacional), e que a Administração Pública é dotada de poderes discricionários e vinculados para praticar seus atos, os quais são conceituados, de acordo com os ensinamentos do Professor Hely Lopes Meirelles, de acordo com excerto trazido.

Frisa que o poder vinculado é fruto direto de um dos princípios fundamentais da admiração pública, qual seja o Princípio da Legalidade Administrativa, previsto no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal, pelo qual só é permitido ao Agente Público agir nos estritos preceitos legais.

Percebe ter o legislador previsto que a constituição do crédito tributário (artigo 142 do CTN) deve ocorrer por meio de procedimento administrativo vinculado tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, isto em atenção também ao Princípio da Legalidade Tributária (artigo 150, I da Constituição Federal).

Vê como importante o fato de o Agente Público praticar todos os atos tendentes à constituição do crédito tributário com a estrita observância das minúcias da Lei, sob pena de nulidade do ato praticado, sendo notório, também que o Auto de Infração deve ser lavrado com todas as informações pertinentes à exigência fiscal, colhidas através de procedimento administrativo vinculado, isto para assegurar a existência dos elementos suficientes para se determinar, com segurança, o fato gerador do crédito tributário exigido, a infração e o infrator, bem como garantir ao Contribuinte a ampla defesa e o contraditório, princípios previstos constitucionalmente (artigo 5º, LV da Carta Magna).

Não por outra razão, aponta que o §1º do artigo 129 da Lei Estadual 3.956/81 que vem a ser o Código Tributário Estadual da Bahia, (copiado) prever expressamente todos os dados que obrigatoriamente deverão ser mencionados nos Autos de Infração, entre eles, os dispositivos ditos como infringidos, tendo, em atenção à citada exigência, sido indicado no Auto de Infração os seguintes dispositivos: artigo 23, §6º, I da Lei Estadual 7.014/1996 e os artigos 353, II, 126, I e 61 do Decreto Estadual 6.284/97.

Ocorre que os dispositivos não são aplicáveis a todos os fatos geradores dos quais decorrem os supostos créditos tributários, aqui exigidos, tendo em vista a ausência de vigência, com atual redação, à época das respectivas ocorrências, observa.

Fala que a atual redação do § 6º do artigo 23 da Lei Estadual 7.014/1996, é decorrente da alteração promovida pela Lei Estadual 12.605/12, com efeitos a partir 15/12/12, e a antiga redação se referia apenas ao ICMS devido a título de antecipação, e não o de substituição tributária, que é o objeto do presente caso, de acordo com a transcrição do mesmo.

De igual forma, fala terem sido indicados como infringidos os artigos 353, II, 126, I e 61 do Decreto Estadual 6.284/97, os quais perderam vigência em 01 de abril de 2012, com a edição do Decreto Estadual 13.780/2012.

Arremata que o Auto de Infração não permite determinar com segurança a exigência fiscal, bem como impossibilita a sua plena defesa, uma vez que não indica corretamente os dispositivos legais e infra legais supostamente infringidos e vigentes há época da ocorrência de todos os fatos geradores, razão porque o deve ser declarado nulo.

A seguir, passa a interpretar o mencionado artigo 23 da Lei 7.014/96 (reproduzido), expondo ter entendido a fiscalização que a correta interpretação mesmo, com a redação dada pela Lei Estadual 12.605/12, com efeitos a partir 15/12/12, leva à conclusão de que o contribuinte deve adotar, a cada operação, a maior base de cálculo, considerando a sistemática da Pauta Fiscal e a da Margem de Valor Agregado (MVA).

Pondera que a interpretação sistemática com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia remete à conclusão de que a utilização da pauta fiscal às águas minerais só será aplicável caso o contribuinte possua Termo de Acordo Celebrado com a Secretaria da Fazenda, na forma do artigo 289 do RICMS/12, o que não é o caso.

Por importante, ressalta que a interpretação da redação atual do citado dispositivo é a mesma das anteriores - Decretos Estaduais 14.295/2013 e 14.073/2012 como também a do artigo 67 do Decreto Estadual 6.284/97, antigo RICMS.

Diante do exposto, por não possuir Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, tem como inaplicável a sistemática da pauta fiscal, com base no artigo 289, §11, VI do RICMS/12.

Menciona ter impetrado, em dezembro de 2016, Mandado de Segurança, autuado sob o nº. 0582701-84.2016.8.05.0001, distribuído à 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, Bahia, no qual requereu, em última instância, o reconhecimento da ilegalidade/inconstitucionalidade da cobrança do ICMS a partir da utilização de pauta fiscal e, em sede liminar, obteve a seguinte decisão, da qual o Estado da Bahia foi intimado em 21 de dezembro de 2016, conforme a anexa e integra cópia do *writ* (doc. 02).

Diante do exposto, o lançamento tributário, consubstanciado no Auto de Infração em destaque, que tem como um dos fundamentos a exigência de ICMS-ST com base na Pauta Fiscal, encontra-se em conflito com a citada decisão judicial, razão pela qual não pode prosperar.

Aponta, a seguir, existência de equívocos da metodologia utilizada para apurar os supostos créditos tributários, invocando o princípio da eventualidade, caso os tópicos anteriores sejam superados, ainda assim há sérios equívocos na metodologia utilizada para apurar os supostos créditos tributários, como será a seguir demonstrado.

Rememora a metodologia adotada para o lançamento, e utilizando os dados de abril de 2012, alega que o correto para encontrar o “ICMS-ST a Recolher” seria obter a diferença entre o “VI. do ICMS ST Devido” e os “ICMS-ST Destacados” nas notas fiscais analisadas, e não o “ICMS-ST Pago” - “Pgto Total”, sob pena de violação do princípio do “*Non Bis in Idem*”, senão vejamos:

Invocando Súmula 436 do STJ, “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”, e da análise apurada das notas fiscais relacionadas nas planilhas inseridas no CD (fl. 25) conclui ter calculado as bases de cálculos, decorrentes da substituição tributária, e destacou os respectivos ICMS-ST, cujos créditos tributários foram normalmente constituídos nos concernentes documentos declaratórios (DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS) entregues tempestivamente.

E, como praxe, em respeito a citada Súmula 436 do STJ, entende que eventual diferença entre o valor declarado e o valor pago é - dispensada qualquer outra providencia - inscrita em dívida ativa para posterior extração da respectiva certidão (CDA) visando instruir a competente execução fiscal.

No exemplo trazido, (abril/2012), percebe que nas notas fiscais do período e no respectivo documento declaratório declarou a base de cálculo, decorrente da substituição tributária, um valor e ao respectivo ICMS-ST a recolher o montante de R\$74.919,17, entretanto, segundo a planilha, efetuou o pagamento a menor de R\$15.365,45.

Assim, em respeito à Súmula 436 do STJ e praxe administrativa, sabe-se que a diferença entre o valor declarado (R\$74.919,17) e o valor efetivamente pago (R\$15.365,45), no montante de R\$59.553,72, foi regulamente inscrita em dívida ativa como “débito declarado e não pago”.

Aplicando a metodologia que adota a maior base de cálculo entre a Pauta Fiscal e a MVA, aponta ter a fiscalização calculado que o “ICMS-ST Devido” no citado período (abril/12), seria no valor de R\$77.762,02, e não o montante de R\$74.919,17 declarado, quando, em sua visão, o correto seria realizar o lançamento tributário de ofício/complementar da diferença (R\$77.762,02 - R\$74.919,17) de R\$2.842,84, tendo em vista que o valor declarado e não pago (R\$59.553,72), já se encontra inscrito em dívida ativa.

Desta forma, a utilizada metodologia que encontrou o “VL ICMS ST a Recolher” no montante de R\$62.396,57 percebe o equívoco de se cobrar duas vezes (*Bis in Idem*) o já inscrito em dívida ativa e o deste Auto de Infração o “débito declarado e não pago” no valor de R\$59.553,72, cuja diferença

(R\$ 62.396,57 - R\$59.553,72) no montante de R\$2.842,84 é, e não poderia ser diferente, a “correta”, decorrente da do resultado da subtração entre o ICMS-ST declarado e o ICMS-ST encontrado pela fiscalização.

Diante do exposto, conclui ser o Auto de Infração ilíquido e não permite determinar com segurança o quanto devido, bem como impossibilita a plena defesa, uma vez que o “VL. do ICMS-ST a Recolher” é resultado da diferença entre “VL. ICMS ST Devido” (D) e o “ICMS-ST Pago” - “Pgto Total”- (G), e não da diferença entre o “VL. do ICMS ST Devido” e os “ICMS-ST Destacados” nas notas fiscais analisadas, o que ocasiona a cobrança em duplicidade dos valores “declarados e não pagos”, violando o princípio “*Non Bis in Idem*”, conforme demonstrado, razão porque deve ser declarado nulo.

Passa a apontar, então, que os parâmetros, em sua maioria, não estavam vigentes/eficazes na época dos fatos geradores, como se pretende na exigência fiscal, ressaltando que o inciso III do artigo 150 da Constituição Federal (reproduzido) prevê, especificadamente, que o Estado não pode cobrar o ICMS no mesmo exercício financeiro e, cumulativamente, antes de decorrido noventa dias da data da publicação do ato normativo que o majorou, o que é denominado de Princípio da Anterioridade Tributária.

Assegura que a aplicação do citado princípio às alterações da Pauta Fiscal e da MVA, como não poderia ser diferente, já foi ratificada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme jurisprudência contida na decisão da APL 0194880332Q07805QQ01, Relatado pela Desembargadora Sara Silva de Brito, Data de Julgamento: 11/11/2013, Primeira Câmara Cível, Data de Publicação: 15/11/2013.

Com relação à Pauta Fiscal, analisa as Instruções Normativas editadas ao longo dos anos, percebendo que estavam vigentes/eficazes os seguintes valores, nos respectivos períodos:

Ato Normativo	Publicação no DOE	Vigência/Eficácia	Valor
Instrução Normativa 07/2009	10/02/2019	01/01/2010 a 31/12/2012	2,2
Instrução Normativa 12/2012	06/03/2012	01/01/2013 a 31/12/2013	3,5
Instrução Normativa 50/2013	15/10/2013	A partir de 15/01/2014	5,76

No tocante à Margem de Valor Agregado (MVA), analisa os Decretos Estaduais, os respectivos anexos e posteriores alterações, para perceber que estavam vigentes/eficazes os seguintes percentuais, nos respectivos períodos:

Ato Normativo	Publicação no DOE	Vigência/Eficácia	Valor
Decreto 7.824/00 alterou o Anexo VIII do Decreto 6.284/97	17/07/2000	01/01/2001 a 31/12/2012	30%
Decreto 14.073/12 alterou o Anexo I do Decreto 13.780/2012	31/07/2012	A partir de 01/01/2013	100%

Caso entenda, por absurdo, que o princípio da anterioridade tributária não é aplicável, ainda assim o Decreto Estadual 14.073/2012 que majorou a MVA de 30% para 100%, apenas entrou em vigor em 01 de setembro de 2012, não obstante se utilizou equivocadamente a MVA de 100% em todo o período fiscalizado.

Diante do exposto, arremata ser o lançamento ilíquido vez não permitir determinar com segurança o quanto devido, bem como impossibilita a sua plena defesa, uma vez que a maioria

dos cálculos foi baseada em valores (Pauta Fiscal) e percentuais (MVA) não vigentes/eficazes nos períodos apurados, conforme demonstrado, razão porque deve ser declarado nulo.

Argui como ser de conhecimento a sistemática da substituição tributária progressiva (para frente) consiste em atribuir a terceiro responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do tributo incidente nas operações subsequentes (artigo 6º da LC 87/96 e artigo 8º da Lei Estadual 7.014/1996), transcrevendo o mesmo.

Tem como pressuposto básico, para a utilização da sistemática da substituição tributária, que haja alta probabilidade de o adquirente realizar nova circulação jurídica da mercadoria no futuro, não por outra razão este deve ser contribuinte do tributo.

Aduz que, não obstante, a fiscalização incluiu diversas notas fiscais, nas quais os destinatários eram consumidores finais, e não contribuintes do tributo que provavelmente realizariam novo e subsequente fato gerador com a mercadoria adquirida, tendo, a título de exemplos, apontado que das mais de 4.000 notas fiscais emitidas contra consumidores finais, destaca uma por mês do período apurado (01/2012 a 12/2013), conforme tabela apensa.

Ressalta, por importante, que eventual equívoco da impugnante no momento da emissão da nota fiscal não tem o condão de legitimar a exigência fiscal de fato gerador futuro que certamente será inexistente, inclusive permite à autuada, se for o caso, requerer a repetição do indébito tributário, com base no artigo 165 do Código Tributário Nacional.

Diante do exposto, conclui, assim, ser o Auto de Infração ilíquido e não permite determinar com segurança o quanto devido, uma vez que grande parte das notas fiscais incluídas nas planilhas (fls. 05) foram emitidas contra consumidores finais, razão pela qual é inaplicável a sistemática da substituição tributária e o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Requer seja a presente impugnação recebida e conhecida para que haja a declaração da nulidade ou, subsidiariamente, a de improcedência das exigências constantes no Auto de Infração em epígrafe, pelas anteriores razões fáticas e jurídicas.

Na informação fiscal, constante às fls. 250 a 255, esclarecem os autuantes, após resumir a defesa e os fatos, que em relação à arguição de decadência, após transcrição do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal ser o referido prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologar expressamente ou não o lançamento tributário, caso não o faça se dará automaticamente a homologação tácita e a extinção definitiva do crédito tributário, na forma prevista no artigo 156, inciso V do CTN, transcritos.

Observam que o § 4º do artigo 150 estabelece que o prazo decadencial de cinco anos terá seu início a partir da ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo para homologação, ao passo que a Lei 3.956 de 11 de dezembro de 1981, que instituiu o Código Tributário do Estado da Bahia, em seu artigo 107-B § 5º, estabelece que a extinção do crédito ocorrerá após cinco anos contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo situações excepcionais, consoante transcrição.

Constatam que a integralidade dos períodos fiscalizados (exercícios de 2012 e 2013), estavam sob a égide da legislação supramencionada, afastando qualquer hipótese de serem esses períodos alcançados pela prescrição ou decadência alegada, razão pela qual mantêm integralmente os lançamentos efetuados.

Quanto ao pleito defensivo de nulidade sob a alegação de que os dispositivos legais indicados como base para a lavratura do Auto de Infração, não estavam vigentes à época do fato gerador, o que supostamente impossibilitaria a sua plena defesa, observam o completo descabimento do mesmo, uma vez que no corpo do Auto de Infração foram cuidadosos e responsáveis ao mencionar e transcrever literalmente o embasamento legal que motivou a sua lavratura.

Destacam que, no exercício de 2012, um dos períodos fiscalizados e objeto de autuação fiscal, houve dois regramentos legais a serem obedecidos. O primeiro, Decreto 6.284 de 14 de março de 1997, instituiu o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia e ficou em vigor até a publicação do

novo Decreto, de número 13.780 de 16 de março de 2012, publicado no Diário Oficial de 17 e 18/03/2012. Este segundo Decreto instituiu o novo Regulamento Estadual. Assim, de forma inequívoca, o enquadramento legal utilizado, bem como o sistema da SEFAZ que constituiu o crédito tributário, respeitou rigorosamente a vigência de cada Decreto, tendo como base legal, até março de 2012, o Decreto 6.284/97, e em seguida o Decreto 13.780/12.

Quanto ao argumento defensivo de aplicação da sistemática da Pauta Fiscal, alegando não possuir o mesmo Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, aduzem que o entendimento de que a Pauta só seria aplicada na hipótese de existir a celebração de Termo de Acordo com a SEFAZ não procede uma vez que a Lei 7.104/96, instituidora do ICMS no Estado da Bahia, estabelece, para o ICMS ST, a utilização da base de cálculo que resulte em maior valor entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal, nos termos do artigo 23, § 6º da mencionada Lei, na forma copiada.

Observam que a Pauta Fiscal é um valor de referência definido pela Secretaria da Fazenda a ser utilizada como base de cálculo do ICMS para produtos específicos, inclusive água mineral, logo, a inexistência de Termo de Acordo não exime o contribuinte, ou à própria SEFAZ, de aplicar para o cálculo do ICMS Substituição Tributária, a maior base comparativa entre os valores constantes em Pauta e na MVA. Assim o crédito tributário constituído seguiu rigorosamente o definido em Lei.

Ainda sobre o tema “Pauta Fiscal”, diante da apresentação de cópia da concessão de Mandado de Segurança que determina “que a autoridade abstenha-se de aplicar a pauta fiscal prevista na Instrução Normativa n. 04/09, ou qualquer outra que porventura seja editada em sua substituição, com relação às operações de circulação de mercadoria envolvendo a impetrante e relacionadas a situações similares as desse caso”, registram que em momento algum durante o processo de fiscalização, dadas todas as oportunidades cabíveis, o contribuinte apresentou aos autuantes esse Mandado.

Portanto, face ao absoluto desconhecimento da existência desse instrumento e, considerando principalmente, que os atos praticados têm caráter vinculado, mantêm integralmente a constituição do crédito em epígrafe, reiterando terem praticado estritamente ato vinculado à Lei, em sentido lato, e a lavratura do presente Auto de Infração baseou-se no que foi determinado pela Lei 7.014/96, que institui o ICMS neste Estado e seu Regulamento.

Em relação ao entendimento da defesa que a metodologia utilizada para apurar os créditos fiscais está equivocada, informam que o cálculo do ICMS ST a Recolher, conforme demonstrado nas planilhas anexas ao Auto às fls. 09 e 10, obedeceu ao previsto na legislação pertinente, expresso pelos artigos 61 a 63 do Decreto 6.284/97 e pelo artigo 289 do Decreto 13.780/2012.

No que tange ao percentual de MVA aplicado pelos autuantes no exercício de 2012, onde a defesa destaca que “o Decreto Estadual 14.073/2012 que majorou o MVA de 30% para 100%, apenas entrou em vigor em 01 de setembro de 2012, não obstante o I. Fiscal utilizou equivocadamente o MVA de 100% em todo período fiscalizado”, verificam que de fato, para o cálculo do ICMS Substituição Tributária, durante todo o exercício de 2012, foi utilizada de forma equivocada a MVA de 100%.

Asseguram, pois, estarem apresentando em anexo novo demonstrativo referente a 2012 onde consta o percentual de 30% até 31 de agosto, e de 100% a partir dessa data, ressaltando, entretanto, que para o cálculo do Imposto Substituído deverá ser aplicada a maior base de cálculo que resulte em maior valor entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal, conforme já ressaltado anteriormente, tendo a utilização da maior base de cálculo amparo legal na Lei 7.104, artigo 23, § 6º, cujo texto foi transscrito anteriormente.

Para a alegação de terem sido indevidamente incluídas nas planilhas de cálculo do ICMS ST a recolher, anexas ao feito, notas fiscais cujos destinatários seriam consumidores finais e não contribuintes do imposto, indicam ter checado algumas Notas Fiscais mencionadas pela empresa a título de exemplo da suposta cobrança indevida, concluindo que, não obstante a aquisição do produto “água mineral” ter sido feita por pessoa física, a quantidade de vasilhames de 20 litros

adquiridos por essas pessoas, sempre em volumes bastante significativos, já caracteriza ato de comércio, não sendo razoável aceitar que um cidadão adquira para o consumo próprio, ou de sua família, mais de 2000 litros de água mineral.

Dessa forma, a menos que seja identificada e apresentada nos autos operação equivocadamente tributada pela fiscalização, mantém o lançamento do crédito.

Quanto ao argumento de que o Princípio da Anterioridade deve ser aplicado à Margem de Valor Agregado (MVA), apontam não ser esta um tributo, conforme preceitua a Constituição Federal, e sim um índice baseado nos preços usualmente praticados no mercado, cujo percentual é acordado com o setor interessado e estabelecido pelo governo estadual para o cálculo do ICMS de determinados produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Para as alegações defensivas sobre os Princípios do Direito e outros pontos relacionados à supostos atos ilegais ou inconstitucionais, frisam que a atividade administrativa de lançamento que resultou na lavratura do Auto de Infração foi tão somente pautada em regramentos estabelecidos pela legislação tributária, e a autoridade fiscal pratica unicamente ato vinculado à Lei, em sentido lato, compreendendo a Lei 7.014/96 que instituiu o ICMS neste Estado e o respectivo Regulamento do Imposto vigente quando do fato gerador.

As questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade deverão ser dirigidas às autoridades competentes, arrematam.

Ante todo o exposto, e diante de entenderem terem sido feitas as considerações cabíveis, ratificam a posição exarada no processo e solicitam a procedência parcial do Auto de Infração em discussão.

Cientificada da informação fiscal, bem como do novo demonstrativo elaborado (fls. 272 e 273), a empresa retorna ao processo (fls. 275 a 300), se manifestando no sentido de ser a mesma tempestiva, rememorando os fatos até então ocorridos ao curso do processo,

Novamente, repete os métodos utilizados pela fiscalização para apuração dos débitos lançados, apresentando planilhas e indicando terem sido fiscalizados os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2012 e dezembro de 2013 e constatado, supostamente, o recolhimento a menor no montante de R\$324.724,87 (trezentos e vinte e quatro mil, setecentos e vinte e quatro reais e oitenta e sete centavos), sobre o qual foi aplicada a penalidade de 60% (sessenta por cento), que corresponde ao valor de R\$194.834,91 (cento e noventa e quatro mil, oitocentos e trinta e quatro reais e noventa e um centavos), e a título de juros de mora, atualizados até 29/09/2017, sendo exigido o valor de R\$174.750,93 (cento e setenta e quatro mil, setecentos e cinquenta reais e noventa e três centavos), totalizando o montante de R\$694.310,71 (seiscentos e noventa e quatro mil, trezentos e dez reais e setenta e um centavos).

Extrai, das informações fiscais (fls. 250 a 267) e dos arquivos constantes no CD (fl. 268), que, em suma, os autuantes concordaram em parte com os argumentos expostos na respectiva impugnação, especificadamente no tocante a utilização do MVA de 100%, em detrimento do percentual de 30% (Decreto Estadual 14.073/2012), no período entre janeiro/2012 e agosto/2012, o que resultou, ainda, na exigência de: ICMS de R\$266.029,28, multa de ofício de R\$159.617,57 e juros moratórios de R\$143.163,85, conforme transcrevem trecho da informação fiscal.

Reitera a extinção do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário (homologação tácita), contida no artigo 150, § 4º do CTN, resumindo que a alegação fazendária não deve prosperar, tendo em vista que, como é de conhecimento, o CTN foi inserido no nosso ordenamento jurídico em 1966, anos antes ao do advento da CF/88, razão pela qual alguns trechos não foram integralmente recepcionados, como, por exemplo, o “*se a lei não fixar prazo a homologação*” previsto no § 4º do artigo 150, isso porque o artigo 146, inciso III, alínea “b” da CF prevê que as matérias de prescrição e decadência tributária são reservadas à Lei Complementar, razão pela qual não poder-se-ia alterá-las por meio da Lei Ordinária, sob pena de inconstitucionalidade da norma, salvo no caso de reduzir o citado prazo.

Ressalta, ainda, apenas a título argumentativo, que o indigitado § 5º do artigo 107-B não alterou, propriamente dito, o prazo quinquenal à ocorrência da decadência, o que seria supostamente permitido pelo § 4º do artigo 150 do CTN, e sim o termo *a quo* de início da contagem do prazo, sem qualquer norma autorizadora, o que resultaria, de qualquer forma, na inconstitucionalidade da norma.

Salienta, por extrema importância ao presente e por estar na esfera administrativa, não por outras razões, que o famigerado § 5º do artigo 107-B da Lei 3.956/1981 foi expressamente e integralmente revogado pelo art. 8º da Lei 13.199/2014, sendo, inclusive, inaplicável, se constitucional fosse, ao presente caso.

Em resumo, percebe que o Auto de Infração exige supostas diferenças encontradas, no período de 01/2012 a 31/2013, referentes ao ICMS-ST, contudo, sabe-se que o ICMS, inclusive o decorrente de substituição tributária, é tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme previsto na Lei Estadual 7.014/1996 e nos Decretos Estaduais 6.284/97 e 13.780/12.

Após transcrição do artigo 150, § 4º do CTN, traz lição doutrinária de Leandro Paulsen, esclarecendo a situação, de acordo com trecho de sua obra reproduzido, além de entendimento oriundo do STJ, em decisão de sua Primeira Seção, no REsp 279.473/SP relatado por Teori Zavaski, em setembro de 2004.

Assim, reitera ter a Fazenda o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar, expressamente ou tacitamente, ou lançar eventual diferença, por meio da lavratura do auto de infração (lançamento de ofício).

Registra que o lançamento tributário se mostra perfeito e o crédito tributário definitivamente constituído com a notificação do sujeito passivo para pagá-lo ou impugná-lo, independente da época que ocorreu a ação fiscal ou a lavratura do Auto de Infração, e, portanto, a notificação do contribuinte acerca do lançamento tributário é o ato que afasta a homologação tácita (artigo 150, § 4º do CTN), e não o início da fiscalização ou, ainda, a data da lavratura do Auto de Infração, conforme pacifica Jurisprudência do STJ, cuja decisão traz em pequeno trecho, relativo ao julgamento da 2ª Turma, no REsp 445.237/MG, de relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em agosto de 2006.

Garante que, no caso em tela, mensalmente, declarou as receitas tributáveis do período fiscalizado (01/2012 a 12/2013) e antecipou os recolhimentos dos respectivos valores a título de ICMS-ST, conforme documentos acostados as fls. 09 a 14, e assim, o Fisco possuía o prazo de cinco anos a partir dos fatos geradores (02/01/2012 a 31/12/2013) para homologar, expressa ou tacitamente, os pagamentos antecipados.

Entende, pois, que, no momento da constituição dos créditos tributários com a notificação, em 16 de outubro de 2017 (fl. 30), do presente Auto de Infração, encontravam-se homologados tacitamente (artigo 150, § 4º do CTN), e consequentemente extintos (artigo 156, V), todos os decorrentes dos fatos geradores anteriores a 15 de outubro de 2012, razão pela qual, com relação a estes, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Aponta que não obstante a vigorosa defesa, o fato é que foram citados ou transcritos no Auto de Infração os seguintes dispositivos legais e infra legais para fundamentar toda a exigência fiscal (2012 e 2013), na forma da tabela abaixo:

Dispositivo	Texto	Vigência
Art. 23, §6º, I Lei 7.014/96	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:	A partir de 15/12/2012 com a redação da Lei Estadual n. 12.605/12

	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;	
Art. 353, II Dec. 6.824/97	Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:  II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:	01/04/1997 a 31/03/2012
Art. 126, I Dec. 6.824/97	Art. 126. O imposto a ser recolhido pelo responsável em decorrência de substituição tributária por antecipação será pago:  I - relativamente às operações com mercadorias, até o dia 15 do mês subsequente ao das operações, quando a substituição tributária decorrer de saídas de mercadorias do estabelecimento;	01/04/1997 a 31/03/2012
Art. 61 Dec. 6.824/97	Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:	01/04/1997 a 31/03/2012
Art. 8, II Lei 7.014/96	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:  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;	A partir de dezembro/1996
Art. 289 Dec.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 1 deste regulamento	A partir de dezembro/2012

Como se verifica no auto de infração e nas informações prestadas, se afirma e reafirma que “... para o cálculo do imposto cobrado através deste Auto de Infração foi verificada, em cada operação, a Base de Cálculo composta pela MVA e a Base de Cálculo composta pelo valor da Pauta Fiscal, utilizando-se sempre a de maior valor ...”, supostamente com base na interpretação do inciso I, do §6º do artigo 23 da Lei Estadual 7.014/1996.

A seguir, simplesmente repete os argumentos anteriormente expostos em sede de impugnação, o que enseja até pela repetição literal, a não inserção dos mesmos no presente relatório.

Quanto a apontada venda a contribuintes não inscritos, aduz caso seja identificada, ainda que aparentemente, alguma situação de aquisição de mercadorias por pessoas físicas com o intuito comercial, cabe, tão-somente, a própria Receita Estadual proceder fiscalização dessas com a

finalidade de se for o caso, equipará-las à pessoa jurídica e exigir os correspondentes créditos tributários, e não à empresa autuada fazer a análise subjetiva se a Pessoa Física adquire suas mercadorias para comércio ou consumo próprio. Com o devido respeito, o que pretende o lançamento é transferir suas responsabilidades funcionais/fiscalizatórias.

E, como é de conhecimento a sistemática da substituição tributária progressiva (para frente) consiste em atribuir a terceiro responsabilidade tributária pela retenção e recolhimento do tributo incidente nas operações subsequentes (artigo 6º da LC 87/96 e art. 8º da Lei Estadual 7.014/1996), arremata, reproduzindo este último.

Assim, diz que o pressuposto básico para a utilização da sistemática da substituição tributária é que haja alta probabilidade de o adquirente realizar nova circulação jurídica da mercadoria no futuro, não por outra razão este deve ser contribuinte do tributo, e, não obstante, aponta terem sido incluídas diversas notas fiscais, nas quais os destinatários eram consumidores finais, e não contribuintes do tributo que provavelmente realizariam novo e subsequente fato gerador com a mercadoria adquirida.

A título de exemplo, das mais de 4.000 notas fiscais emitidas contra consumidores finais, destaca a seguir uma por mês do período apurado (01/2012 a 12/2013), na forma do seguinte demonstrativo:

Nota Fiscal	Data	DESTINATÁRIO / CPF
13710	02/01/2012	664.753.255-20
14538	01/02/2012	017.850.165-47
15321	05/03/2012	014.823.855-62
16182	03/04/2012	017.489.935-18
16992	02/05/2012	969.454.515-34
17432	01/06/2012	367.666.075-72
18003	03/07/2012	387.914.390-00
18802	01/08/2012	917.084.005-91
20112	01/09/2012	616.022.645-20
20815	01/10/2012	025.807.645-34
21570	01/11/2012	510.609.575-15
22566	01/12/2012	606.090.875-68
12944	01/01/2013	538.663.635-91
13475	01/02/2013	045.580.509-17
14091	01/03/2013	422.714.105-25
14867	01/04/2013	271.519.698-99
15632	01/05/2013	092.298.537-55
16371	01/06/2013	007/531.834-20
17176	01/07/2013	326.416.328-45
17938	01/08/2013	157.811.978-26
18885	01/09/2013	597.453.205-87
19744	01/10/2013	236.002.038-27
168	11/01/2013	107.077.498-75

Ressalta, por importante, que eventual equívoco seu, no momento da emissão da nota fiscal, não tem o condão de legitimar a exigência fiscal de fato gerador futuro que certamente será inexistente, inclusive permite à autuada, se for o caso, requerer a repetição do indébito tributário, com base no artigo 165 do CTN.

Conclui, assim, que o Auto de Infração é ilíquido e não permite determinar com segurança o quanto devido, uma vez que grande parte das notas fiscais incluídas nas planilhas (fls. 05) foram emitidas contra consumidores finais, razão pela qual é inaplicável a sistemática da substituição tributária e o presente Auto de Infração deve ser declarado nulo.

Com o devido respeito, em todas as razões expostas na impugnação e na presente manifestação, em relação à apreciação de ilegalidade ou constitucionalidade, nenhuma induz ao julgador concluir pela ilegalidade e constitucionalidade de qualquer ato administrativo ou normativo, as eventuais menções foram pontuais e para contextualizar a argumentação jurídica e fática, arremata.

Por fim e por importante, quando se argumenta acerca do Princípio da Irretroatividade Tributária, o qual na verdade tem natureza jurídica de regra, não é no sentido de se reconhecer/declarar a constitucional determinado ato normativo, mas, ao contrário, para esclarecer a aplicação temporal (vigência e eficácia) do respectivo dentro do nosso ordenamento jurídico, justifica.

Diante de tudo, requer que a impugnação seja recebida e conhecida para que haja a declaração da nulidade ou, subsidiariamente, a de improcedência das exigências constantes no Auto de Infração em epígrafe, pelas anteriores razões fáticas e jurídicas.

Retornando aos autuantes para posicionamento, ante os fatos e argumentos arrolados na manifestação apresentada, estes (fls. 305 a 321), após mais uma vez resumirem os fatos, inclusive os inseridos na manifestação do sujeito passivo, esclarecem que todas já foram plenamente discutidas na Informação Fiscal, anexada às fls. 250 a 255 do presente Processo.

Ao tempo em que indicam ter o Mandado de Segurança o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o que impede a possibilidade de inscrição de referido crédito em dívida ativa até que a causa de suspensão de sua exigibilidade desapareça por completo, cabe ao Fisco evitar os efeitos da decadência, ou seja, a perda, por parte da autoridade administrativa, do direito de lançar o tributo.

Falam ser a realização do lançamento tributário uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, característica que pode ser verificada pela simples leitura do artigo 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e assim, o agente público competente não pode deixar de realizar o lançamento do tributo devido, sob pena de ser responsabilizado funcionalmente.

Pontuam que a existência de um Mandado de Segurança suspendendo a exigibilidade do crédito tributário causa tão somente a impossibilidade de inscrição em dívida ativa, não suspendendo o direito do fisco de efetivar o lançamento tributário, pois, em suma, há o impedimento da cobrança do título e não da sua constituição.

Informam que a metodologia aplicada na auditoria não alterou o resultado do Auto de Infração, uma vez que em relação ao período entre 2012 e 2013, não há processo desta Secretaria constituindo crédito tributário por não recolhimento ou recolhimento a menor de valores declarados pelo contribuinte na DMA ou na EFD, conforme argumentado na defesa. Dessa forma, não há como se falar em duplicidade de cobrança.

Trazem a seguir, demonstrativos de todos os Processos Administrativos Fiscais de constituição de crédito tributário contra o contribuinte, abrangendo o período entre os exercícios de 2012 a 2019, obtido através do Sistema INC da SEFAZ.

Quanto ao argumento de que os destinatários das mercadorias seriam consumidores finais e não contribuintes do imposto, esclarecem que, embora os destinatários sejam aparentemente pessoas físicas, a quantidade de mercadoria por eles adquirida já caracteriza a intenção de praticar ato de comércio, e tomando por base os exemplos relacionados pelo próprio contribuinte, às fls. 298 e

299, apresentam demonstrativo da quantidade de garrafões de 20 litros vendidos em cada nota fiscal aos supostos consumidores finais:

Nota Fiscal	Data	CPF do destinatário	Quant de garrafões de 20L	Quant de Litros de Água
13710	02/01/2012	664.753.255-20	716	14.320
14538	01/02/2012	017.850.165-47	400	8.000
15321	05/03/2012	014.823.855-62	385	7.700
16182	03/04/2012	017.489.935-18	400	8.000
16992	02/05/2012	969.454.515-34	269	5.380
17432	01/06/2012	367.666.075-72	323	6.460
18003	03/07/2012	387.914.390-00	300	6.000
18802	01/08/2012	917.084.005-91	282	5.640
20112	01/09/2012	616.022.645-20	116	2.320
20815	01/10/2012	025.807.645-34	428	8.560
21570	01/11/2012	510.609.575-15	387	7.740
22566	01/12/2012	606.090.875-68	424	8.480

Conforme dito na Informação Fiscal, não é razoável aceitar que um cidadão adquira para o consumo próprio, ou de sua família, em uma única compra, mais de 2000 litros de água mineral, ressaltando que esta é a menor quantidade vendida dentre as notas fiscais citadas.

Contrariamente ao entendimento do contribuinte, de que caberia a própria receita estadual proceder a fiscalização nos casos de aquisição de mercadorias por pessoa física com o intuito comercial, invocam o teor do artigo 5º, combinado com o artigo 34, inciso IV da Lei 7.014/96, reproduzidos.

Por fim, reiteram que a quantidade de mercadoria adquirida pelos destinatários já deixa clara a intenção de praticar ato de comércio, imputando ao remetente, portanto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo à substituição tributária.

Ante todo o exposto, e feitas as considerações cabíveis, ratificam a posição exarada no processo e solicitam a procedência parcial do Auto de Infração em discussão.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada, qual seja, a retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado.

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso. Além disso, diante da elaboração de novos demonstrativos, fruto das exclusões realizadas pelos autuantes em sede de informação fiscal, a empresa foi devidamente cientificada, recebendo cópia dos mesmos, se manifestando, e praticando todos os atos inerentes ao processo, com plena garantia de exercício dos princípios do contencioso, ampla defesa, verdade material, especialmente, dentre outros.

Ainda assim, questões preambulares à análise de mérito existem, e passarão a ser analisadas nesta oportunidade. A primeira delas é referente ao argumento defensivo de cerceamento de defesa, o que ao meu entender não se encontra configurado, tendo em vista o fato de ter o sujeito passivo acesso a todos os elementos que compuseram o lançamento, e eventuais erros cometidos pelos autuantes na quantificação do mesmo, devidamente reconhecidos e corrigidos mediante elaboração de novos demonstrativos, como ocorrido nos presentes fólios, não se constitui em motivação para a nulidade pretendida pelo contribuinte.

Quanto aos demais argumentos utilizados como motivo para pedidos de nulidade, serão devidamente analisados quando da apreciação de mérito, acaso superadas as questões prejudiciais, por se referirem a este.

Em relação à arguição de decadência parcial suscitada e reiterada pela defesa em suas intervenções, a legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

Nesta seara, destaco que, durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses como a da presente infração, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponde às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação*”.

Inequívoco o fato de o contribuinte ter não somente lançado o imposto, como, da mesma forma, antecipado o pagamento de que nos fala o dispositivo legal acima enunciado, sendo clara e inquestionável a aplicação do mesmo.

Diante de tal posicionamento, claro está que, no caso em comento, relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo, frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventada.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina:

*“Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.*

A se considerar a mesma, além dos dezenove acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, ou seja, o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento.

E a justificativa para tal entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

E tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854:

*“Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no §4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN”.*

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele.

Contudo, como já igualmente pacificado nos Tribunais Superiores, o débito declarado e não pago consiste em crédito tributário constituído a favor do Fisco e apto a ser inscrito em dívida ativa e executado, sem qualquer outra providência adicional, como decidido no AgRg no REsp 1.192.933/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, 1ª turma, DJe 11/02/2011.

Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial na infração, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a setembro de 2012, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor. Por tais razões, acolho a argumentação defensiva, devendo os valores lançados no período de janeiro a setembro

de 2012 serem excluídos, o que representa R\$ 179.044,23, remanescendo para apreciação de mérito, R\$ 145.680,64, tendo em vista o fato da ciência do lançamento em 16/10/2017, através de Aviso de Recebimento dos Correios, conforme documentos de fls. 29 e 30.

Quanto ao fato de existir decisão judicial suspendendo a exigência do crédito tributário, de acordo com a informação da defesa, também são necessárias algumas considerações.

Em Direito Tributário, existe uma ordem cronológica: do fato gerador, nasce a obrigação tributária, a qual deve ser formalizada através do lançamento tributário, ensejando o crédito, o qual notificado, deve o sujeito passivo realizar o pagamento, que se não realizado, salvo se impugnado, propicia ao Fisco a inscrição do crédito em dívida ativa, extrair a Certidão de Dívida Ativa (CDA) e ajuizar a execução fiscal.

As causas suspensivas da exigibilidade implicam em uma ruptura neste caminho, impedindo o procedimento de cobrança do crédito tributário. A verificação de uma causa suspensiva da exigibilidade tem o efeito de impedir o ajuizamento da execução fiscal por parte do ente tributante. Via de regra, o ente tributário poderá proceder a constituição do crédito, inscrição em dívida e extração da CDA, contudo, não será possível o ajuizamento da execução.

Esta matéria decorre do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pode ocorrer antes do seu processo de constituição ou durante o processo de constituição, mas antes, porém, de sua constituição definitiva. Nestes casos, o evento opera-se antes mesmo da ocorrência da exigibilidade. Daí que, nestas situações, deveríamos reportar ao termo “*impedimento de exigibilidade*”, e não, como refere impropriamente o Código, “*suspensão de exigibilidade*” tal como entende Hugo de Brito Machado (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 185), diante do fato de que antes do lançamento tributário, o que a rigor ocorre, é a suspensão de exigibilidade de um dever jurídico atribuído legalmente ao sujeito passivo da obrigação tributária.

As hipóteses elencadas arroladas no artigo 151 do CTN trazem situações em que, não obstante o crédito tributário possa já estar formalizado, o Fisco restará impedido de exigir a satisfação do mesmo, bem como de tomar qualquer medida com o intuito de constranger o contribuinte ao pagamento, sendo a concessão de medida judicial um deles. A suspensão da exigibilidade impede a cobrança do valor acaso devido pelo contribuinte, bem como a oposição do crédito a estes com o fito de tolher-lhe do exercício regular de seus direitos, afastando, portanto, a situação de inadimplência devendo, por conseguinte, o contribuinte ser considerado em situação regular perante a Fazenda Pública.

Importante esclarecer que o direito de crédito da Fazenda não se extingue, mas enquanto permanecem as causas arroladas naquele artigo, não poderá ser exercido por ausência de exigibilidade comprovando-se que a existência do direito não se confunde com sua exigibilidade ou seu exercício.

Desta forma, esta suspensão pode ocorrer, conforme já indicado, nas hipóteses do artigo 151 do CTN, quais sejam: a moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, concessão de medida liminar em mandado de segurança, ou a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. No caso presente, houve concessão de medida liminar, o que afasta por ora a empresa autuada de qualquer ação da Fazenda Pública que venha a lhe exigir o recolhimento do imposto em discussão.

Com a suspensão da exigibilidade do crédito é possível que o contribuinte obtenha a certidão positiva de crédito com os mesmos efeitos da negativa, nos termos do artigo 206 do CTN, com a qual é capaz de se habilitar em licitações, por exemplo, não lhe trazendo mais prejuízos.

Há de se diferenciar, portanto, a suspensão do crédito tributário, com a constituição do mesmo. Naquele, como visto, não se pode exigir o pagamento, todavia, neste, há a efetiva constituição do lançamento, sendo, pois, figuras distintas.

Para Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 426), lançamento tributário é “*o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o ato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço temporais em que o crédito há de ser exigido*”.

Note que estamos falando aqui de realização de ato administrativo de constituição e nascimento do crédito tributário, nos termos contidos no artigo 142 do CTN, qual seja, a mera prática de procedimento administrativo realizado por agente competente para tal no qual se procede a verificação de ocorrência do fato gerador, bem como a determinação da matéria tributável (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível, inclusive este conjunto de atos pode ser praticados, em momentos distintos, mas no final da verificação dos requisitos ali previstos deverá ser formalizado através de instrumento próprio, a constituição ou nascimento do crédito tributário.

Da mesma forma, o artigo 142 do CTN determina ser a atividade fiscal vinculada, ou seja, não pode a autoridade fiscal deixar de fazê-lo, ao constatar a existência de obrigação tributária não satisfeita, sob pena de ser penalizado por tal omissão.

Fixados tais conceitos, não posso acolher o pleito defensivo, diante do fato de que não se pode confundir o crédito tributário em constituição através de Auto de Infração, com a suspensão da exigibilidade de crédito tributário já constituído determinada pelo Poder Judiciário, em relação a lançamento anteriormente realizado, coisas distintas, pois, sendo plenamente viável o lançamento ora analisado, sob o ponto de vista do direito, até pelas implicações quanto a ocorrência da decadência, matéria já abordada anteriormente.

Logo, não traz o presente lançamento qualquer prejuízo à empresa, pelo fato de, frente a suspensão da exigibilidade, apenas o deslinde da matéria em discussão judicial implicará na exigibilidade ou não do crédito tributário constituído no presente lançamento.

Para o argumento de que as operações realizadas no exercício de 2012, foram ajustadas pelos autuantes com a MVA de 100%, não vigente, a esta época, ao invés de 30%, de fato, os próprios funcionários fiscais reconheceram o equívoco e realizaram os ajustes necessários, de forma a aplicar a MVA correta, reduzindo os valores apurados para o lançamento.

Tal posição decorre do fato de, na ótica de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo, Ed. Malheiros, 2006), “*como expressão do princípio da segurança jurídica a irretroatividade é preceito universal. Faz parte da própria idéia do Direito. Ocorre que o legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis com cláusulas expressas determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar indubiosa a desvalia de tais retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio em norma da Lei Maior, segundo a qual é vedada a cobrança de tributos ‘em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado’*”.

Ou seja: o legislador toma como referencial o momento da ocorrência do fato gerador, com o nascimento da obrigação tributária, sendo a nova norma aplicada apenas aos fatos geradores futuros ou pendentes, sendo de suma importância se precisar o momento em que ocorre o fato gerador.

Desta maneira, tendo em sede de informação fiscal, sido realizados os diversos ajustes, e elaborado, como já dito acima, novo demonstrativo de débito para o ano de 2012, com aplicação da MVA correta, bem agiram os autuantes, ainda que o período em tela tenha sido tragicado pela decadência, consoante visto acima.

Entretanto, uma observação é pertinente. Como analisado no início deste voto, e citado acima, incidiu no período de janeiro a setembro de 2012 a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar débito tributário, em observância ao contido no artigo 150, § 4º da Carta Magna.

Assim, na infração, para o exercício de 2012, há apenas de subsistir as parcelas referentes apenas os meses de outubro, novembro e dezembro.

Rebatendo a afirmação defensiva, tal fato, por ser sanável, não representa iliquidez, insegurança na base de cálculo, ou qualquer outro motivo para anulação do lançamento, razão para o não colhimento de tal pleito.

Analizando a tese da empresa autuada de inadequação da legislação aplicada pelos autuantes para a infração, observo, em primeiro lugar, o disposto no artigo 19 do RPAF/99, segundo o qual “*a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal*”.

Em segundo lugar, foram indicados como infringidos na peça exordial do lançamento os artigos 353, inciso II, 61 e 126, inciso I do RICMS/97, vigente até 31/03/2012, aos fatos correspondentes a tal período e anteriores, na vigência daquela norma regulamentar.

Tais artigos se reportam a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto devido por substituição tributária (353) base de cálculo para efeito de substituição tributária (61), prazo de recolhimento do imposto (126), ou seja, todos os artigos capitulados guardam relação com os fatos apurados.

Já na vigência do RICMS/12, a partir de 01/04/2012, foi invocado o artigo 289, o qual se refere às mercadorias sujeitas à antecipação tributária total (substituição tributária), também guardando relação com a matéria em discussão.

Foi capitulado, também, o artigo 8º, inciso I da Lei 7.014/96, a qual indica serem “*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 o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto*”.

Da leitura dos dispositivos acima enumerados, percebe-se com muita clareza, inexistir qualquer distorção, divergência ou equívoco em relação a erro na capitulação da infração, desmontando o raciocínio defensivo.

Diante do fato de ter a defesa, se insurgido contra a indicação pelos autuantes de violação do artigo 23, §6º, inciso I da Lei 7.014/1996, passo a analisar o mesmo.

O artigo 8º, em seu § 3º remete ao artigo 23 para cálculo do imposto por antecipação ou substituição tributária. A redação do *caput* do mesmo é a seguinte: “*para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*”.

De logo, se verifica que antecipação e substituição tributária se enquadram na mesma sistemática, diversamente do entendimento da autuada.

O mencionado §6º, inciso I, tem, no período da autuação (2012 e 2013) duas redações. Uma vigente até 14/12/2012, qual seja “*nas situações de que cuida o § 4º do artigo 8º, a base de cálculo do imposto a ser pago por antecipação será determinada*”, e outra, a partir de 15/12/2012 “*A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada*”.

Registro que o § 4º do artigo 8º da Lei 7.014/96 previa ser “*devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei*”.

Até aqui, nenhuma dúvida a ser esclarecida. O teor do inciso I, do §6º, se mantém inalterado em todo o período da autuação, prevendo ser calculado o imposto por substituição ou antecipação tributária “*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*”.

Nota que os dois critérios se apresentam para o cálculo: o valor acrescido, que vem a ser a MVA e a pauta fiscal, condicionada à sua existência, sendo o cálculo feito pelo maior valor.

Inequívoco é o fato de existir pauta fiscal para o produto “água mineral”, reconhecida pelo própria autuada, e logo, assim deveria ser feito o cálculo, pelo valor mais alto, que a fiscalização entendeu não obedecido, resultando na autuação.

Logo, descabe qualquer questionamento, tal como posto na impugnação, de que esta regra valeria apenas a partir de dezembro de 2012, uma vez que, como registrado, a partir de 15/12/2012 a mudança implantada pela Lei 12.605, de 14/12/12 foi apenas em relação ao próprio parágrafo 6º, mantida, como afirmado acima, a redação dos incisos que não foi alterada por ela.

Aliás, tal observação se encontra feita no próprio site da SEFAZ de acesso público ([http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis\\_estaduais/legest\\_1996\\_7014\\_icmscomnotas.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_1996_7014_icmscomnotas.pdf)), onde se constata a veracidade de tal afirmativa “a redação atual do § 6º do art. 23 foi dada pela Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, **mantida a redação dos seus incisos**, efeitos a partir de 15/12/12”. (Grifei).

Quanto aos questionamentos feitos em relação ao artigo 289 do RICMS/12, o seu § 11 prevê a “*base de cálculo da substituição tributária nas operações com as mercadorias a seguir indicadas será o valor fixado em pauta fiscal*”.

Já o inciso VI estipula o tratamento para o produto “água mineral”, e aí, mais uma vez, temos mais de uma redação. A primeira, vigente entre 01/09/2012 a 31/01/2013: “*água mineral, somente nas operações realizadas pelos fabricantes que possuam Termo de Acordo com o titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF) para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias*”.

Tal regra foi alterada em 01/02/2013 a 31/07/2013: “*água mineral e refrigerantes, para os contribuintes substitutos que possuam Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF), para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias*”.

A partir de 01/08/2013 a 06/05/2019, vigorou a seguinte redação: “*água mineral e refrigerantes, para os contribuintes substitutos localizados neste estado, desde que possuam Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda, representada pelo titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização (DPF), para observação de critérios relativos ao cumprimento de obrigações tributárias*”.

Isso significa dizer que o contribuinte que opte por fazer a substituição tributária com base na pauta fiscal, unicamente, desprezando a MVA, deveria celebrar Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda, o que não é o caso presente, pois, como afirmado pela defesa, a empresa entende ilegal a sistemática de utilização e aplicação de pauta fiscal para efeito de cálculo, razão pela qual ingressou em juízo para ter o direito que entende possuir, reconhecido.

Logo, sem o Termo de Acordo celebrado, a substituição tributária segue a regra já analisada do artigo 23, § 6º, inciso I da Lei 7.014/96, aplicada pelos autuantes.

Assim, não há que se falar em aplicação de norma não vigente pelos autuantes, diante do respeito ao regramento em vigor, agido em consonância com a legislação, motivo pelo qual não acolho tal argumentação posta, tampouco em conflito entre a Lei e o Regulamento, até pelo fato de que,

pela hierarquia das leis, caso houvesse divergência ou conflito (o que não existe na presente lide), aquela há de prevalecer em seus comandos.

Em relação às alegadas vendas a consumidores finais que teriam sido erroneamente inseridas no levantamento fiscal, o que ao entender da autuada foi de forma incorreta, trazendo iliquidez ao lançamento, deve ser observado o regramento contido na Lei Complementar 87/96, no que tange ao conceito de contribuinte:

*“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. (Grifei).*

E complementa no artigo 6º, na redação dada pela Lei Complementar 114, de 16/12/2002:

*“Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário”.*

Ou seja: o conceito legal de contribuinte leva em conta não somente a habitualidade, mas, igualmente, o volume de aquisições, de mercadorias para caracterização de tal figura. Note-se que o critério legal não exige inscrição estadual, sequer CNPJ para a tipificação de contribuinte, o que quer dizer ser irrelevante tal critério.

Como bem apontado pelos autuantes, não se apresenta comum que pessoas físicas adquiram os produtos comercializados pela empresa autuada nas quantidades exorbitantes verificadas, inclusive de 716 garrafões de 20 litros, numa só operação, o que comprova, de forma inofismável, até pela ausência de elemento de prova em contrário, serem, efetivamente, vendas para contribuintes ainda que não inscritos, mas caracterizados como tal na acepção legal, o que se apresenta como correto.

Por outro lado, a Lei 7.014/96 atribui a condição de responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo 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 o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto (artigo 8º, inciso I da Lei 7.014/96). (Grifei).

Penso mencionar a respeito, entendimento contido no Acórdão CJF 0237-12/17, ao abordar venda de bebidas, inclusive água mineral a pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes, entretanto, em volume comercial, manteve a autuação.

Quanto à Súmula 436 do STJ, invocada pelo sujeito passivo, o qual entende que eventual diferença entre o valor declarado e o valor pago é inscrita em dívida ativa para posterior extração da respectiva certidão (CDA) visando instruir a competente execução fiscal, informo não ser esta a hipótese dos autos, uma vez que na forma da acusação fiscal, não houve recolhimento a menor por inadimplência do sujeito passivo, caso em que o valor do imposto não recolhido seria diretamente inscrito em dívida ativa, através da modalidade denominada “Débito Declarado”.

O fato verdadeiramente ocorrido foi a utilização de valores de operação tidos pela fiscalização como incorretos, motivo pelo qual inexiste qualquer cobrança em duplicidade, ou *bis in idem*, tal como alegado na defesa apresentada, simplesmente pelo fato de serem objeto do lançamento não valores declarados e não recolhidos, mas valores declarados a menor e não recolhidos, apurados através de levantamento fiscal, como bem reconhecido pela defesa, a qual, inclusive, se insurge contra os cálculos o que se analisa em outro momento do presente voto.

Assim, afasto qualquer argumento contrário à prática adotada pela fiscalização, por entender a mesma como correta e embasada na disposição legal.

Quanto a esta mesma matéria, por pertinência, transcrevo a seguir o voto vencedor do Acórdão CJF 0214-12/19, de 11/07/2019, no qual foi apreciada questão idêntica à da presente lide:

*“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 subsequentes 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 transscrito.

‘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 transrito.*

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

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

*Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário’.*

Em relação à alegada violação do princípio da anterioridade, arguida pela defesa, ela própria, em tabela elaborada confirmou que a alteração realizada na MVA, não teve vigência imediata, não causando qualquer surpresa ao contribuinte quanto a alteração processada.

Quanto à decisão do Tribunal de Justiça do Estado, relativa a pauta fiscal, não posso acolher, em primeiro lugar, pelo fato de não ser uma decisão que beneficie o contribuinte; em segundo lugar, pelo fato de não estar provado ter transitado em julgado; em terceiro lugar, não possui efeito vinculante, e por último, diante do princípio do livre convencimento motivado do julgador inserido no Código de Processo Civil, frente ao meu entendimento em sentido contrário ao ali contido.

Assim, pelos expostos motivos o lançamento é tido como procedente em parte, no montante de R\$140.095,16, correspondente aos meses de outubro a dezembro de 2012 e fevereiro a dezembro de 2013.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, de ofício, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279697.0008/17-1 lavrado contra **EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LIMITADA – EPP**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$140.095,16**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item “1”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto 7.629/99, alterado pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18 de agosto de 2018.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR