

**A. I. Nº** - 278999.0004/19-5  
**AUTUADO** - EMPRESA DE ÁGUA ITAY LIMITADA  
**AUTUANTE** - CLEBER RAIMUNDO SANTOS MAFRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.12.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0244-02/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO. RECOLHIMENTOS EFETUADOS A MENOS. A exação fiscal se refere à diferença entre o valor retido pelo sujeito passivo nas operações de venda na condição de contribuinte substituto de seus clientes situados na Bahia, declarado na EFD e não recolhidos oportunamente ao Erário, não vindo ao caso a formação da base de cálculo em que o autuado calculou e reteve o ICMS-ST. Conforme art. 151, IV do CTN, a decisão liminar judicial apresentada apenas suspende a exigibilidade do crédito fiscal que só existe após a constituição definitiva, objetivo do PAF e não pode impedir a lavratura do lançamento, sob pena de possibilitar extinção direito público indisponível pela incidência do instituto da decadência prevista no art. 156, V do CTN. Afastada a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/03/2019, constitui crédito tributário no valor de R\$823.949,14, em razão das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – 07.02.01: Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor: R\$822.587,46. Período: Maio a Dezembro 2016. Enquadramento legal: Art. 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c art. 289 do RICMS/BA/2012. Multa: 150%, tipificada no art. 42, inc. V, “a” da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 – 07.02.01: Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor: R\$ 1.361,68. Período: fevereiro, agosto e novembro 2014. Enquadramento legal: Art. 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c art.289 do RICMS/BA/2012. Multa: 150%, tipificada no art. 42, inc. V, “a” da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição que os valores estão discriminados na planilha “ICMS Substituição tributária escrit. a menor em relação ao destacado na nota – Resumo de Débito e Demonstrativo Analítico Os valores reclamados foram originados dos sistemas de Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte”.

O sujeito passivo, às fls. 77/85 dos autos, apresenta defesa através do seu Representante Legal. Após reproduzir a infração, argui:

### **II – NULIDADE DA AUTUAÇÃO: CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE**

Reproduzindo o art. 18, IV, “a” do RPAF e ementas dos acórdãos JJF Nº 0026/01-16 e JJF Nº 0101-03/17, pede a nulidade da autuação dizendo não haver informações acerca da base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal – se Pauta Fiscal ou MVA e que lhe foi denegado o acesso ao documento em que se teria consubstanciado o seu comportamento tributário, o procedimento

denegou plena participação contraditória.

Aduz que não foi comunicado dos motivos determinantes da exação, no caso, o conhecimento da base de cálculo. Diz que o AI é lacônico, com informações genéricas. Não identifica a natureza das informações e seu destino, o que caracterizariam cerceamento do direito de defesa e inutilizaria o AI como elemento probante da existência do crédito tributário.

Por outro lado, alega que a falta de indicação da BC, além de cercear a defesa, também impossibilita o controle de legalidade do ato administrativo, já que estaria carente de elementos indispensáveis para se determinar com segurança a infração.

### III – DO DIREITO.

A DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO SOMENTE PODE SER DEFINIDA POR LEI EM SENTIDO FORMAL: MATÉRIA JUDICIALIZADA PELO CONTRIBUINTE SEGUIDA DE DECISÃO JUDICIAL SUSPENDENDO QUAISQUER LANÇAMENTOS A PARTIR DA PAUTA FISCAL:

Diz ser contribuinte que envasa água mineral, cuja venda é tributada pelo ICMS e a SEFAZ entende que as operações devem ser tributadas a partir da BC instituída pela IN nº 04/2009, alterada pela IN nº 050, mas que essa forma de tributação é inconstitucional e ilegal. Para fundamentar seu argumento, reproduz o art. 155, II, XII, “i” da CF/88, arts. 97, IV e 148 do CTN, bem como a Súmula 431 do STJ.

Informa que, nesse contexto, judicializou a questão e o Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública concedeu “**ordem liminar com vista a afastar a tributação a partir da utilização da pauta fiscal como base de cálculo da exação (doc. 02)**”, o que, diz, impede a constituição de crédito tributário a partir de tal critério, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário estampada no inc. IV do art. 151 do CTN.”

Assim, entende que o lançamento fiscal é ilegal, pois exige o recolhimento do ICMS com base em Pauta Fiscal de forma indistinta, independentemente da existência de contabilidade regular que utiliza como BC na constituição do crédito tributário o valor praticado na venda da água mineral envasada.

### III – MULTA CONFISCATÓRIA E POSICIONAMENTO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL:

Após reproduzir a Infração 02, diz ter sido aplicada a multa de 150% do valor da obrigação principal, o que contraria jurisprudência pacificada nos Tribunais Superiores, conforme ementa do AGRE 833.106/GO, do STF, que reproduz.

Concluindo, pede: a) nulidade do AI em razão da inexistência de definição da BC, com fundamento no art. 8º, § 3º, do RPAF; b) improcedência do AI, porque a definição da BC do ICMS a partir da IN 04/2009, fere o art. 155 da CF/88 e os arts. 97 e 148 do CTN, bem como a Súmula 431/STJ; c) que se conclua pela inconstitucionalidade da multa proposta por superar 100% da obrigação principal.

A Autoridade Fiscal autuante presta Informação Fiscal, às fls. 97-102, e assim rebate a Impugnação:

#### Infração 01

Após resumir as alegações defensivas de nulidade e improcedência do mérito do AI, iniciando pela de alegado descumprimento da decisão liminar em Mandado de Segurança, passa a contestá-las.

Informa que a medida judicial liminar foi deferida em 12/12/2016, conforme fls. 92-94 do PAF e que à exceção do período de 13 a 31/12/2016, todos os eventos são anteriores ao deferimento da ordem judicial. Contudo, trata-se de ICMS que o contribuinte autuado calculou e reteve de seus clientes e não obstante contestar a cobrança do ICMS-ST citado na Medida Liminar, não apresentou prova de restituição dos valores retido aos seus clientes que suportaram o ônus tributário, conforme determina o art. 73 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF.

Ademais, diz, os valores da exação correspondem aos destacados pelo autuado nas suas NF-es de

vendas, as quais registrou em sua Escrituração Fiscal Eletrônica-EFD e não foram recolhidos ao Erário.

Discorda da nulidade arguida, tendo em vista que a lavratura do AI foi pautada pela obediência aos ditames legais, sem olvidar os princípios da legalidade, moralidade e finalidade da atuação fiscal.

Destaca que, conforme planilha de fl. 08, a exação tem origem em registros feitos pelo próprio autuado em sua EFD, inclusive comparando as divergências entre o ICMS totalizado na EFD e o que o autuado informou nas DMAs, e que, nestas o autuado utilizou erroneamente nos processos de débitos declarados informados junto ao Controle de Crédito Tributários da SEFAZ.

Ressalta que todos os demonstrativos que suportam o lançamento foram anexados ao AI e suas cópias entregues ao autuado e as informações que exige são as que ele próprio registrou na EFD transmitida ao fisco.

Nesse sentido, reproduzindo o artigo 247 do RICMS-BA/2012, diz ser o caso de simples negativa do cometimento da infração que não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da infração, como previsto no artigo 143 do RPAF.

Segundo, como exemplo, destaca as totalizações de dezembro/2016, constante na EFD apresentada pelo contribuinte e que foi totalizada na planilha de fl. 08. Informa que todos os valores das Declarações Espontâneas foram considerados na apuração do ICMS-ST que exige no AI, conforme demonstra na planilha de fl. 08.

Outrossim, em virtude do contribuinte autuado ter sido submetido a diversos Regimes Especiais de Fiscalização, informa ter juntado às fls. 09-68, uma Lista Geral de Recolhimentos efetuados no período e que também computou na apuração do valor deste AI.

#### Infração 02

Diz que as questões de inconstitucionalidade arguidas são dirigidas às autoridades competentes para reconhecê-las, ficando a critério do CONSEF representar ao Secretário da Fazenda nos termos dos artigos 167 e 168 do RPAF, caso as acolha.

Por fim, diz que o Mandado de Segurança não se aplica a fatos anteriores de operações consolidadas e terminadas em conformidade com a legislação e assumidas pelo “Fisco, substituto tributário e contribuinte substituído, sob pena de se configurar apropriação indébita”.

Afirma que as alegações defensivas são protelatórias, o que é corroborado pela contumaz infringência à legislação do ICMS da Bahia pelo autuado, o que pode se visualizar em seu histórico fiscal, vez que, inclusive, foi submetido a Regime Especial de Fiscalização com base no art. 46, III, da Lei 7.014/96.

Conclui, mantendo a integralidade da autuação.

#### VOTO

Contendo duas infrações, o Auto de Infração exige R\$823.949,14 por falta de recolhimento de ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia.

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 74 e 75, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claras e exaustivamente descritas,

corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-73); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Trata-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Conforme acima relatado, o sujeito passivo impugna o lançamento alegando: a) preliminar de nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, pois não haveria informações acerca da base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal – se Pauta Fiscal ou MVA; b) improcedência por: b.1) impossibilidade de cobrança do ICMS com base na Pauta Fiscal; b.2) existência de decisão liminar judicial “suspendendo quaisquer lançamentos a partir de Pauta Fiscal”.

Pois bem. Tendo em vista: a) tratar-se de ICMS-ST antecipadamente pago pelos clientes do contribuinte autuado, cujo valor retido e destacado nas NFs de vendas, não repassou ao Erário, dele indevidamente se apropriando; b) tratar-se de valores declarados pelo autuado e por ele lançados na EFD, única escrituração com efeito jurídico a provar a favor e em contra o contribuinte (RICMS-BA/2012: Art. 247), em obediência à sistemática administrativa do ICMS, situação em que, ainda que sujeita à posterior homologação do fisco, foi ele quem determinou a matéria tributável calculando o montante do tributo retido, detendo, portanto, pleno conhecimento dos aspectos materiais, temporais e espaciais que envolvem a exação fiscal frente à sua interpretação de legalidade da norma de incidência, mantendo, inclusive, a guarda, controle e registros dos dados fonte da exação fiscal, bem como o fato de ter sido dado ao contribuinte o teor do demonstrativo de ICMS-ST de fl. 08, base para a autuação, conforme intimação e recibo de entrega de fls. 74-75, não tendo sentido lógico nem jurídico a alegação de cerceamento ao direito de defesa por desconhecimento da base de cálculo do lançamento tributário em apreço. Rejeito-a, então.

Quanto ao mérito do lançamento, considerando que a mercadoria objeto da autuação (Água Mineral) constava no item 3.1 do ANEXO 1, do RICMS-BA/2012, em todo o período autuado, por primeiro, observo que a legislação baiana dispõe:

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;*

RICMS-BA/2012

*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.*

Por segundo, é de se entender que, sendo lançamento de ofício de ICMS-ST retido pelo sujeito passivo em suas operações de venda e não recolhido ao erário, o caso não permite discussão ou dúvida quanto à formação da base de cálculo da exação fiscal que, no caso, é a simples diferença entre os valores do ICMS-ST declarados retidos pelo sujeito passivo e os valores do ICMS-ST que recolheu no período da autuação, inclusive considerando os valores das “declarações Espontâneas”, como se vê nos demonstrativos suportes da autuação que constam dos autos às fl.

08-68.

Por terceiro, ao contrário do alegado pelo Impugnante, como se vê no seu “Dispositivo” (fl. 94), a medida liminar, que obteve, concede “a segurança liminar para, até ulterior deliberação, determinar que a autoridade coatora abstenha-se de aplicar pauta fiscal”, o que, como visto, não é o caso em tela, pois, reitero, o lançamento apenas exige a diferença do ICMS-ST retido pelo contribuinte nas operações de vendas aos seus clientes, destacados nas NFs, declarados na EFD e não recolhidos oportunamente ao Erário.

De todo modo, ainda que suspenda a exigibilidade do crédito fiscal, cuja presunção de legitimidade e certeza se discute neste PAF, nos termos do artigo 151, IV, do CTN a decisão liminar judicial obtida pelo contribuinte autuado, apenas suspende a exigibilidade do crédito fiscal após a definitiva constituição e não a própria constituição do crédito, até porque se ela tivesse esse poder, estaria o Poder Judiciário atuando na exclusiva competência do Poder Executivo abrindo a possibilidade de extinção de um direito público indisponível pelo instituto jurídico da decadência nos termos no art. 156, V do CTN, uma vez que concretada a obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, a sua exigibilidade só é possível com sua conversão em crédito fiscal definitivamente constituído pelo lançamento tributário, cuja existência, definição de legitimidade e certeza administrativa aqui contraditada, é o objeto deste PAF.

Eis os dispositivos legais citados:

CTN:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

...

**IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.**

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

...

**V - a prescrição e a decadência;** (grifos meus)

De mais a mais, ainda que sem repercussão sobre o caso em sede de revisão neste órgão administrativo judicante, se o sujeito passivo reteve o ICMS-ST com base em Pauta Fiscal prevista na legislação baiana e arguindo a inconstitucionalidade/ilegalidade da forma de tributação apelou ao Poder Judicial obtendo a decisão liminar em 12/12/2016, por se tratar de ônus financeiro que não suportou, ressaltando um possível aproveitamento apenas com relação aos fatos geradores ocorridos entre 13 a 31/12/2016, período de autuação alcançável pela decisão liminar, acaso a Fazenda Pública tivesse sido cientificada na mesma data em que foi prolatada a decisão, o que não consta provado nos autos, mesmo que a medida liminar judicial seja definitivamente mantida, dela o sujeito passivo só aproveitará mediante expressa autorização dos clientes que suportaram o ônus financeiro correspondente, conforme dicção do artigo 73, do RPAF:

*Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.* (grifos meus)

Por fim, observo que, por se tratar de igual infração, ainda que sobre ela o sujeito passivo tenha protestado apenas quanto a inconstitucionalidade da multa por entende-la confiscatória, a apreciação do mérito da Infração 01, alcança a Infração 02, tendo em vista que a multa de 150% do valor da exação é a prevista para as infrações no art. 42, V, “a” da Lei 7.014/96, conforme o disposto no art. 167, I e III do RPAF, não ser competência deste órgão administrativo judicante a declaração de inconstitucionalidade nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior

Tendo em vista o ato infracional praticado pelo autuado se caracterizar por indevida apropriação do ICMS-ST, cujo ônus foi bancado por seus clientes, recomendo as providências indicadas no artigo 120-A do RPAF, abaixo reproduzido.

*Art. 120-A. Os setores competentes da Secretaria da Fazenda, ao tomarem conhecimento de fato que possa*

*caracterizar infração penal de natureza tributária, tal como crime de sonegação fiscal ou crime contra a ordem tributária, conforme previsto na legislação pertinente, farão representação, a ser encaminhada ao Ministério Público para início do processo judicial.*

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278999.0004/19-5**, lavrado contra **EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$823.949,14**, acrescido da multa de 150%, prevista no art. 42, incisos V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR