

A. I. N° - 108529.0003/17-7
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S. A.
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19/11/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0245-03/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO DO IMPOSTO EFETUADA A MENOS. A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo 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. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia e diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/09/2017, refere-se à exigência de R\$5.379.138,47 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção efetuada a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas, relativo às operações internas subsequentes, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016. Infração 07.12.02

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 23 a 55 do PAF. Ressalta que é pessoa jurídica de Direito Privado, sendo que, por intermédio de seu estabelecimento, possui a atividade principal de comércio atacadista especializado de materiais de construção, conforme se infere de seus documentos societários (Doc. anexo).

Informa que, nesta qualidade, está obrigado ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, apurado através do regime de débito e crédito, bem como ao regime de ICMS sob a sistemática de substituição tributária em relação a alguns dos seus produtos comercializados.

Alega que a sistemática adotada pela auditoria fiscal partiu da análise de uma vastidão de operações praticadas pelo impugnante sob os CFOPs 5.102, 5.119 e 5.403, conforme Planilhas que anexa a autuação, no período fiscalizado. Diz que foi realizada a recomposição do ICMS ST que, com base nos critérios da Autoridade Fiscal, seria devido (coluna ICMS A RETER AUDITADO), deduzindo do montante o imposto já quitado pelo Impugnante (coluna ICMS RETIDO), do que resultou no suposto tributo não recolhido pelo autuado.

Registra que se observa, do Relatório Fiscal, o entendimento do autuante de que o Impugnante não teria efetuado o recolhimento do ICMS ST correspondente à operação subsequente à entrada de mercadorias em seu estabelecimento e oriundas de terceiros. Para assim concluir, partiu a fiscalização de critérios não condizentes com o rigor necessário ao tipo de trabalho em questão e incompatíveis com as normas a que o ato de lançamento está sujeito.

Afirma que pode ser observado, da planilha que lastreia a autuação e na qual foram relacionadas as operações que teriam ensejado o ICMS ST não recolhido, que o autuante se limitou a analisar

todas as operações de saída de mercadorias no estabelecimento do Impugnante que, com base meramente nos respectivos códigos CFOPs, deveriam, em tese, resultar no adimplemento do ICMS ST, além do imposto próprio.

Informa que, nessa linha, todas as operações com os CFOPs 5.102, 5.119 e 5.403 para as quais não foi identificado o recolhimento do ICMS ST, ou apurada diferença entre o montante recolhido e aquele apurado como devido pela auditoria, acabaram compondo o valor total exigido no presente ato de lançamento.

Alega que, ao adotar a linha de trabalho acima demonstrada e pautada em análise superficial de dados contidos em documentos fiscais, deixou a autoridade lançadora de se atentar para inúmeras situações / particularidades afetas a cada operação de venda praticada pelo Impugnante e que se fossem observadas inequivocamente, sem maiores esforços, levariam à conclusão pela não aplicação do regime do ICMS ST.

Para exemplificar o que exposto acima e, nos termos do que será melhor sustentado nas razões de mérito, pretende a autuação fazer exigir o imposto sobre situações claramente incompatíveis com o regime em questão, tais como: (i) vendas de mercadorias para pessoas físicas (notas fiscais contidas na mídia digital anexa – pasta “NFs Venda Pessoas Físicas”) e (ii) vendas para pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, a exemplo de Escolas, etc (NFs 101.816, 101.817 e 103.614 contidas na planilha anexa à autuação).

Entende que essas informações não dependeriam de maior esforço ou elemento para ser atestada, bastando simplesmente que fosse analisada a cópia da nota fiscal que acompanhou a operação, em relação ao que sequer se preocupou a auditoria em solicitar ao Impugnante, mesmo que por amostragem. No caso em tela, a análise em questão faz-se ainda mais relevante, pois, o estabelecimento autuado possui como objeto social o comércio atacadista e, portanto, revende as mercadorias recebidas para uma vastidão de pessoas e incontáveis circunstâncias, algumas alcançadas pelo ICMS, outras não, a exemplo daquelas citadas na impugnação.

Afirma que não é lícito à Fiscalização autuar com base em trabalho inequivocamente superficial e desatento às peculiaridades das operações envolvidas, sem atuar em conformidade com o rigor imposto ao ato de lançamento exigido pela legislação.

Menciona o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e afirma que não é lícito à Autoridade Fiscal utilizar o ato de lançamento como meio transferência de sua competência / ônus legal de fiscalização e delimitação da matéria tributável para o contribuinte. Ou seja, não poderia o autuante inserir no lançamento possíveis situações tributáveis, para que o contribuinte, em sua defesa, refute ou não tais alegações mediante prova negativa. Nessa linha, cita ensinamentos da doutrina.

Conclui que, ante a evidente superficialidade com a qual conduzidos os trabalhos de fiscalização que ensejaram a presente autuação, em sede de preliminar, requer que este Órgão Julgador reconheça a nulidade do presente lançamento.

No mérito, alega que não pode prosperar a acusação fiscal, porque as NFs objeto da autuação retratam situações afastadas do campo de incidência do ICMS ST. Afirma que o autuante desconsiderou particularidades previstas na legislação que deveriam ser adotadas no cálculo do tributo devido, o que, se observado, levará a conclusão de inexistência de saldo a recolher pelo Impugnante, ou, ao menos, a sua revisão.

Frisa, desde já, que pretende fazer prova de seus argumentos lançados com base em documentação contábil, em especial cópia das notas fiscais e declarações prestadas por seus clientes envolvidos nas operações objeto da autuação.

Informa que acompanha a defesa, cópia dos documentos, que foi reunida por amostragem, em razão, essencialmente, do excessivo volume de operações que compõe a autuação (aproximadamente 15.000).

Por força do princípio da verdade material, desde já, requer-lhe seja franqueada a oportunidade de apresentar, ao menos até o julgamento em primeira instância, documentação complementar que possa corroborar com os seus argumentos, o que, inclusive, coaduna-se com o princípio da verdade material, o qual rege o contencioso administrativo, segundo as valiosas lições de Hely Lopes Meirelles, que reproduziu.

Acrescenta que, se a Autoridade Julgadora entenda como necessária a apresentação de alguma documentação complementar ao seu convencimento, também por força do precitado princípio, fica, desde já, o Impugnante, à disposição para apresentar os documentos solicitados.

Em relação às inúmeras particularidades das operações envolvidas na autuação e que afastam a aplicação do ICMS ST, afirma ser de conhecimento, que no regime de ICMS ST, em que se fundamenta o lançamento questionado, parte do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro, e que é válida a cobrança antecipada do tributo.

Ressalta que, se inexistente o dever de recolhimento do tributo na operação presumida e subsequente à venda realizada pelo substituto, seja pela mesma não se enquadrar aos contornos da hipótese de incidência do imposto, seja por alguma previsão legal que expressamente afaste a tributação naquela situação (isenção, alíquota 0, etc.), por corolário lógico, inexistirá obrigação, em relação ao ICMS ST, a ser adimplida, igualmente, pelo substituto.

Diz ser este o caso dos autos, conforme a seguir evidenciado, a rigor do regime jurídico aplicável às operações subsequentes à venda promovida pelo Impugnante, estas se encontram afastadas do campo de incidência do imposto, seja pela natureza dos seus clientes, seja pela própria inexistência de operação subsequente.

1. Vendas para clientes alheios à sistemática de recolhimento do ICMS (pessoas físicas, pessoas jurídicas não contribuinte do imposto e consumidor final). Informa que dentre as operações objeto de exigência do ICMS ST, na presente autuação, foram relacionadas vendas de mercadorias que, pela natureza dos seus clientes e das atividades prestadas por estes, por si só, estão inequivocamente afastadas da sistemática de recolhimento do ICMS e da sistemática de substituição tributária, uma vez que sequer existem operações internas subsequentes e passíveis de tributação, ainda que de forma antecipada.

Ou seja, uma vez que, consoante já sustentado, o regime aplicável ao regime do ICMS ST é aquele incidente sobre as supostas operações subsequentes e cuja ocorrência é presumida, inexistindo operações posteriores, ou caso as mesmas estejam afastadas do campo de incidência do imposto, não há, portanto, tributo a ser antecipado, conseqüentemente, dever de submissão da Impugnante ao regime em questão na qualidade de substituta tributária.

2. Vendas para clientes pessoas físicas. Destaca que foram relacionadas, na autuação, operações de venda de mercadorias para pessoas físicas, sendo inaplicável o regime de ICMS ST em determinadas circunstâncias. As pessoas físicas não podem ser consideradas sujeitos passivos do tributo, principalmente por sequer praticarem transações passíveis de classificação como fato gerador do tributo, qual seja, “operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Ou seja, inexistente, no caso em tela, operação subsequente tributável em relação ao qual o ICMS devido deveria ser antecipado no regime de substituição tributária.

Exemplificando a situação acima narrada, destaca a situação da NF 87.078, cuja cópia apresenta e da qual pode ser observado, no campo destinatário, que a venda foi realizada para pessoa física (Sr. Gilberto Reis Melo) plenamente identificável. Afirma que nesta mesma circunstância, enquadram-se todas as operações relacionadas na planilha anexa (mídia digital – Pasta NFs vendas pessoas físicas – Arquivo Planilha operações pessoa física) e que, no campo, “Comentários AMB/NR” indicam a expressão “Venda CPF (PF), consumidor final”, sendo que as cópias dos demais documentos fiscais oportunamente serão trazidas aos autos, além daquelas já anexadas no arquivo anexo e a seguir listadas:

- Ano 2015: NFs 86.950; 87.020; 87.078; 87.224; 90.491; 90.492; 91.980; 92.076; 92.173; 94.291;

- Ano 2016: NFs 96.832; 97.775; 97.920; 98.079; 98.446; 99.823; 100.549; 100.550; 100.981; 102.951;

Conclui que as situações acima não apenas evidenciam a superficialidade com que conduzido o trabalho fiscal, bem como, no mérito, a ilegitimidade deste, o que deve ser reconhecido por esse Órgão Julgador, seja para decretar a nulidade do lançamento, tal como já exposto acima, seja para se extirpar das exigências todas as vendas para clientes pessoas físicas.

3. Vendas para clientes pessoas jurídicas não contribuintes do imposto e/ou consumidores finais. Alega que, de igual modo, é patente a ilegitimidade das exigências recaídas sobre operações de remessa de mercadorias para pessoas jurídicas não contribuintes do imposto e / ou situações em que a mercadoria adquirida do Impugnante foi utilizada para consumo próprio do cliente (consumidor final), sem que haja saída subsequente.

Assim como na hipótese das pessoas físicas, nas hipóteses em questão, inexistente operação subsequente alcançada pelo campo de incidência do ICMS. Os clientes do Impugnante não podem ser tratados como sujeito passivo do imposto, em especial por não terem o condão de realizar o fato gerador, porque, conforme já frisado, as mercadorias adquiridas foram utilizadas para consumo próprio dos adquirentes, para utilização em obras de construção civil.

Cita como exemplos operações retratadas pelas NFs 101.816, 101.817 e 103.614. Remessa de mercadorias para uma Escola “Anchietinha Bela Vista (Empreendimentos Educacionais Anchietinha Ltda). Diz que o objeto social do referido cliente observado no próprio cadastro da pessoa jurídica perante a Receita Federal do Brasil consiste em: (i) Ensino Fundamental; (ii) Ensino Médio e (iii) Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente

Observa que referidas atividades não se enquadram, sob nenhum aspecto, ao âmbito de incidência do imposto e a mercadoria adquirida assim o foi para consumo próprio do cliente, ou seja, trata-se de situação absolutamente alheia ao campo de incidência do ICMS.

Informa que também podem ser destacadas as inúmeras vendas de mercadorias para pessoas jurídicas construtoras de obras civis, as quais adquiriram os bens do Impugnante tão somente para utilização dos mesmos em obras por estas construídas, a exemplo, das operações realizadas com os clientes CAMARGO CORREA (CNPJ: 61.522.512/0055-03) e CONSÓRCIO MOBILIDADE BAHIA (CNPJ 19.292.694/0001-06) – NFs 95.758, 95.477, 95.424, 89.800, 93.191, 94.943 e 94.945 (doc. anexo na mídia digital – pasta “NFs construtoras”).

Registra ser de conhecimento notório que as duas pessoas jurídicas acima conduziram o processo de construção das obras de engenharia necessárias à instauração do Sistema Metroviário de Salvador (SMS), sendo que, conforme declaração firmada pelos representantes legais destas Companhias, com firma reconhecida, as mercadorias adquiridas do Impugnante e listadas na presente autuação foram integralmente utilizadas no projeto em questão (doc. anexo).

Nesse sentido, informa que, além da declaração supra, o emprego dos bens adquiridos junto ao Impugnante na implantação do Sistema Metroviário de Salvador, a habilitação da Construtora ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura (Reidi), nos termos da IN RFB nº 758/2007, por força do Ato Declaratório Executivo nº 105/2014, publicado no Diário Oficial da União de 10.09.2014 (Doc. anexo).

Acrescenta que, a exemplo das pessoas jurídicas acima citadas, as construtoras civis, em geral, não são contribuintes do ICMS, consoante já firmado pela jurisprudência pátria em julgado submetido à sistemática do artigo 543 – C do CPC/1973 (REsp nº 1.135.489/AL) e no enunciado da Súmula nº 432 (STJ)10, os quais apreciaram a possibilidade de as mesmas serem obrigadas ao pagamento do diferencial de alíquota na hipótese da aquisição de bens utilizados como insumos em suas obras.

Conclui que deve ser extirpado do lançamento as exigências que tenham relação com remessas de mercadorias para clientes pessoas jurídicas não contribuintes do imposto e consumidoras finais, bem como pessoas jurídicas cujo objeto social seja o de construção civil.

4. Vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização. Alega que também não pode prevalecer o lançamento no tocante à exigência do ICMS ST nas operações de venda de mercadorias para consumo no processo de industrialização dos seus clientes.

Diz que, por força do artigo 8º, §8º, III, da Lei Estadual nº 7.014/1996, que dispõe sobre o ICMS no âmbito do Estado da Bahia, as circunstâncias em questão estão, expressamente, afastadas do regime de substituição tributária.

Afirma que se percebe, que em razão da forma como realizado o trabalho fiscal que ensejou o presente lançamento, o mesmo acabou contrariando, novamente, as regras claras que norteiam o instituto da substituição tributária, o que deve ser afastado por este órgão julgador.

Ressalta que se enquadra na situação em questão, por exemplo, a NF 86503, que tratou da remessa de mercadorias para utilização no processo industrial do cliente PREMOL ARTEFATOS DE CIMENTOS LTDA, cujo objeto social, conforme se extrai do Cartão de CNPJ da Companhia obtido perante o site da Receita Federal e a seguir transcrito, consiste na “Fabricação de artefatos de cimento para uso na construção”:

Informa que, na mesma situação da operação acima retratada, pode-se destacar, por amostragem, todas as operações relacionadas na planilha anexa (mídia digital – Pasta “NF Industrialização”), sendo que a utilização da mercadoria no processo industrialização pode ser confirmada por esse órgão colegiado, pela simples consulta do objeto social dos clientes perante o site da Receita Federal, a partir de consulta realizada pelo CNPJ destes últimos indicados na coluna “CNPJ DESTINATÁRIO”.

Conclui que, também sobre as operações de remessa de mercadorias para industrialização, merece ser revisado o lançamento.

5. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS NÃO SUJEITAS AO ICMS ST (TRELIÇAS). Alega que além das situações acima narradas, também não merece prevalecer o lançamento em relação às operações envolvendo o item “Treliza” (NCM 7308.4000), ao menos no tocante a parte dos períodos envolvidos na autuação.

Afirma que os itens sujeitos ao regime de substituição tributária, foram expressamente elencados pela legislação atual, no Anexo 1 do RICMS-BA/2012. Verifica-se pela análise do citado dispositivo legal que a inclusão do bem acima citado passou a integrar o rol daqueles sujeitos ao ICMS ST tão somente em 2016. Entende que no ano de 2015, ao tratar do assunto, o Regulamento reportou-se ao NCM de nº 7308.4, que contém o gênero no qual se enquadra a espécie “Treliza”, porém, sem menção expressa a este item:

Somente em 2016, é que a “Treliza” passou a ser referenciada expressamente como sujeita à substituição, a partir de quando o Impugnante afirma que observou este regime quanto a ela. Dessa forma, conclui que, se no período de 2015 a Treliza não estava citada dentro do rol de produtos sujeitos à substituição, não há como prevalecer a exigência do ICMS-ST contra o Impugnante, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Registra que a simples descrição do código NBM desacompanhada da indicação expressa do produto contida no código não é suficiente para fazer surgir sobre tais operações o regime de ICMS ST. Sobre o tema, menciona decisão da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, no âmbito do processo de consulta nº 077.358-14.00/14-3. e da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, no âmbito da Consulta Tributária nº 00003487/2014.

6. ERROS DE CÁLCULOS DO ICMS DEVIDO CONTIDO NA AUTUAÇÃO. Informa que além das situações supra, há, ainda, inúmeros erros relativos ao cálculo do ICMS ST supostamente

devido e apontado pela Fiscalização que, se reparados, certamente levarão à exclusão integral do montante exigido ou, ao menos, a sua redução.

- a) Desconsideração do benefício da redução da base de cálculo aplicável a determinados produtos. Alega que o autuante equivocou-se ao realizar o cálculo do ICMS ST correspondente às operações subsequentes sem levar em consideração que as mercadorias objeto das operações de remessa encontravam-se abarcadas por benefício da redução da base de cálculo, superestimando, assim, o valor do imposto efetivamente devido em cada operação.

Em conformidade com o que já exposto, ressalta que o regime aplicável ao ICMS ST, no caso em tela, é aquele correspondente à operação subsequente presumida e realizada no Estado, cuja responsabilidade pelo recolhimento do tributo é deslocada ao remetente.

Alega que, enquanto o Fiscal adotou como alíquota interna sobre a base de cálculo encontrada, o percentual de 17% (dezessete por cento) prevista no RICMS/2012, uma substancial parcela das mercadorias, cujas operações de remessa foram analisadas pela autuação, goza do benefício de redução da base de cálculo, nos termos do Convênio ICMS Nº 33/96, incorporado à legislação do Estado da Bahia pelo artigo 266 do RICMS/2012.

Interpretando, conjuntamente, os dispositivos legais citados, conclui que os produtos abarcados pelas aludidas normas devem se submeter, nas respectivas operações internas, a uma carga tributária equivalente à aplicação do percentual de 12% (doze por cento) – e não 17% (dezessete por cento), conforme originariamente previsto. Reafirma que parte das mercadorias envolvidas nas operações que praticou e analisadas pelo Fisco encontram-se submetidas aos permissivos legais em questão.

Registra que, ao não se atentar para as circunstâncias acima e aplicar uma alíquota de 17% (dezessete por cento), ou 18% (dezoito por cento), a depender do produto, a auditoria fiscal superestimou o valor do ICMS efetivamente devido.

Destaca, por exemplo, a situação da NF 87.028, de 28/01/2015, relativa à comercialização do produto classificado sob o NCM nº 72142000, sendo que o cálculo da auditoria observou a seguinte metodologia (conforme consulta à própria planilha que anexa a autuação):

Descrição NCM Valor total (R\$) BC ICMS (Valor da Nota + Valor IPI)** BC ICMS ST (R\$)* Valor ICMS (R\$)
= 17% x BC ICMS ST Valor ICMS ST (R\$) Valor IPI (R\$) GRAMPO 73170020 (MVA 44% até 31.01.15) 692,80
762,08 1.257,43 117,78 95,99 69,28

Conclui que resta inequívoco que o Fiscal adotou como alíquota interna o percentual de 17% (dezessete por cento), desconsiderando os efeitos do benefício fiscal acima mencionado e que limitavam a carga tributária incidente ao percentual de 12% (doze por cento) sobre o valor da operação. Raciocínio este que, inequivocamente, acabou majorando o montante do imposto devido, o que deve ser reconhecido pela autoridade julgadora, para que seja cancelada a autuação.

Afirma que os equívocos acima demonstrados foram verificados em inúmeras outras operações, conforme notas fiscais relacionadas nas planilhas anexas (mídia digital – arquivo “Planilha não consideração da redução da BC”.

Em razão do volume de informações a serem analisadas, consoante também já exposto, não foi possível trazer aos autos todos os elementos probatórios em tempo hábil. Entretanto, em atendimento ao princípio da verdade material, bem como ao disposto nos artigos 123, §3º, e 145 do RPAF/BA, Decreto nº 7.629/1999, que disciplina, o processo administrativo fiscal no Estado da Bahia, requer, desde já, seja deferida a realização da prova pericial, bem como, protesta pela juntada de novos elementos oportunamente.

- b) Utilização de MVA equivocada para o cálculo do ICMS devido em relação a determinados produtos: Diz que a auditoria se equivocou em seus cálculos, no tocante à MVA aplicável em parte das operações e que, como é de conhecimento, influencia no valor do ICMS ST.

Para se exemplificar o acima exposto, destaca a NF 87.028, de 28.01.2015, relativa à remessa da mercadoria “ELETRODO REVESTIDO 2,50 X 350 E6013”, para a qual o cálculo do autuante observou a sistemática que reproduziu (planilha que acompanha a autuação para as operações correspondentes ao ano de 2015).

Diz que a MVA original indicada, que deve ser consultada no próprio anexo ao Protocolo ICMS, bem como no RICMS/2012, sujeito a alterações no curso do tempo, foi de 65% (sessenta e cinco por cento), percentual esse vigente tão somente a partir de 01/02/2015, por força do Decreto Estadual nº 15.807/2014, de 31/12/2014, o que pode ser confirmado pela simples leitura do próprio Anexo ao RICMS-BA/2012.

Afirma que, de acordo com o Anexo ao RICMS-BA/2012, a MVA original vigente à época da realização da operação em questão - 28/01/2015 (janeiro de 2015) - era de 60% (sessenta por cento), de tal sorte que, se adotada a MVA correta é superior, inclusive, não somente há que se falar em ICMS a ser recolhido, bem como em recolhimento a maior do que efetivamente apurado pela Fiscalização.

Diz que inexistente ICMS ST a ser recolhido para todas as operações destacadas na planilha anexa (mídia digital – arquivo “Planilha erro MVA”), uma vez que não há a suposta diferença apontada pelo Fisco e que vem sendo exigida no presente lançamento entre o valor auditado como devido (com equívoco na MVA aplicável) e aquele já recolhido.

c) Cálculo indevido da redução da base de cálculo pela Auditoria Fiscal. Alega que outra importante irregularidade encontrada nos cálculos da auditoria consiste em considerar, em percentual equivocado, a redução da base de cálculo a que sujeitos alguns produtos, por força da legislação, o que, inevitavelmente, levou à majoração do valor de ICMS ST exigido.

Assim como demonstrado nos itens anteriores, diz que a própria legislação estadual concedeu o benefício da redução da carga total tributária em relação àquela originariamente prevista na legislação para determinados produtos. É o caso, por exemplo, do benefício de redução referente aos produtos classificados na espécie do NCM nº 7317, para os quais, nos termos do artigo 266, II, “b” (além da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 33/96, a carga tributária total deve ser 12% (doze por cento) sobre o valor da operação).

Ressalta que a legislação optou por conceder a redução sobre a carga tributária total apurada, de modo que, na hipótese de eventual alteração da alíquota aplicável sobre o produto em questão (para um importe maior ou menor), igualmente deve ser ajustada a fórmula de cálculo da redução. Desta forma, a carga total permanecerá sendo a mesma prevista pela legislação que concedeu o benefício, independentemente de qualquer alteração sofrida pela alíquota incidente.

Cita exemplo e diz que se extrai do exemplo que, para se manter a mesma carga tributária total exigida pela legislação que concede o benefício (12%), na hipótese de majoração da alíquota aplicável por modificação legal, o fator de redução a que sujeita a base de cálculo originária também deverá sofrer alteração, de modo que, sob a alíquota de 17%, a nova base seja 70,59% da anterior, enquanto que, sob a alíquota de 18%, a nova base seja ainda menor em relação à originária, ou seja, apenas 66,67% desta.

Alega que, da fórmula utilizada pela fiscalização para cálculo, da base de cálculo do ICMS ST (coluna “BC ICMS-ST), que a mesma adotou o percentual de redução da base ao percentual de 70,59%, ou seja, a base do ICMS ST foi reduzida a apenas 70,59% desta. Fator de redução este, consoante visto acima, que é obtido sob a vigência de alíquota incidente no percentual de 17%.

Contudo, descuidou a auditoria para o fato que, no período da realização da operação em questão (16/11/2016), a alíquota vigente para o produto em questão sofreu alteração, ou seja, foi majorada de 17% para 18%, tal como já demonstrado acima. Assim, ao se aplicar a fórmula para encontrar o percentual de redução a ser adotado (12% / alíquota vigente), considerando-se a alteração da alíquota, a base de cálculo originária deveria ser reduzida a 66,66% (12% / 18%), minorando, ainda

mais, o montante a ser adotado como parâmetro para fins de apuração do ICMS ST, consoante cálculo que apresentou

Conclui que, ao não se atentar para a alteração da legislação, novamente se equivocou o autuante, que não refletiu adequadamente, para uma série de operações envolvendo produtos sujeitos à alteração da alíquota aplicável, o percentual da redução da base de cálculo a ser considerado.

Também informa que o caso acima foi citado por amostragem, em razão da complexidade e volume de dados a serem levantados, demonstrando-se imprescindível para comprovação das alegações da Impugnante, nessa parcela, não somente a oportuna juntada de documentação complementar, assim como já requerido, bem como a realização de prova pericial, conforme raciocínio fundamentado no item infra.

- d) Inclusão indevida do IPI na base de cálculo do ICMS. Diz que outra incongruência encontrada nos cálculos efetuados pela Auditoria fiscal e que contraria ao determinado na legislação aplicável, refere-se à utilização, de forma equivocada, do montante a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na metodologia de apuração do ICMS ST supostamente devido.

Registra que, nos termos do artigo 23 da Lei Estadual nº 7.014/1996, a base de cálculo do ICMS ST referente às operações subsequentes deve ser calculada observando a seguinte sistemática:

Em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

Alega que, não obstante a legislação estadual determinar a inclusão, na base de cálculo do imposto, dentre outras parcelas, o montante a título de IPI transferível aos adquirentes da mercadoria, força é convir que tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com as demais regras do ordenamento jurídico que norteiam a sistemática de recolhimento do ICMS, em especial os ditames constitucionais, além do disposto na Lei Complementar Federal nº 87/96 (LC nº 87/96), a qual, por força do artigo 155, §2º XII, “i”, da Constituição Federal (CR/88)¹⁴ detém competência para fixação da base de cálculo do imposto.

Caso não seja observada na operação praticada pelo Impugnante e objeto de tributação pela autuação algum dos elementos acima citados, entende que se torna plenamente ilegítima a pretensão do Fisco em fazer recair a exigência do ICMS ST com a inclusão do valor destacado a título de IPI. Dita situação, contudo, foi equivocadamente realizada pela auditoria fiscal quando do cálculo do imposto exigido sobre inúmeras operações, a exemplo do que se verifica da cobrança referente a inúmeras NFs envolvidas na autuação.

Reafirma que o procedimento contraria os preceitos já citados no artigo 155, XI, da CR/88, bem como artigo 13, §2º, da LC nº 87/96, visto que, para muitas operações retratadas na planilha anexa a autuação, as mercadorias supostamente sujeitas ao ICMS ST tiveram procedência de estabelecimento matriz industrial da Impugnante. Sob essas circunstâncias, encontra-se o defendente equiparado ao contribuinte industrial, em que pese ser a sua atividade social o atacado, por força da legislação aplicável ao IPI, em especial o artigo 9º, IV, do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Ressalta que o próprio RICMS-BA/2012 admite a equiparação do contribuinte atacadista a industrial, nos termos da legislação aplicável ao IPI, em inúmeras ocasiões e para diversos fins (escrituração, concessão de benefícios fiscais, etc.), a exemplo dos seus artigos 221, §§1º e 2º15.

Alega que, no tocante às operações exemplificadas supra, percebe-se que foram preenchidos todos os requisitos legais hábeis ao afastamento da inclusão do imposto federal na base de cálculo do ICMS próprio do defendente quando da apuração do ICMS ST.

Assegura que não restam dúvidas que, também nesta parcela, merece ser revisado o lançamento, pois, após a determinação de exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS próprio e que servirá de marco para a aplicação da MVA com vistas à determinação da base do ICMS ST, certamente será verificado que inexistiu imposto a pagar pelo defendente na sistemática de substituição tributária, em relação a mercadorias remetidas para clientes com o intuito de comercialização ou industrialização, tal como a inúmeras situações retratadas pelas notas fiscais relacionadas na autuação, o que poderá ser comprovado pela prova pericial requerida.

Nesse ponto, o Impugnante, não somente postula pela juntada de documentação complementar hábil a corroborar com os seus argumentos, bem como pleiteia pela realização de prova pericial.

Quanto aos pedidos de prova pericial, afirma que, nos termos do artigo 123, §3º, do RPAF-BA, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal. No caso em exame, conforme demonstrado pela vasta argumentação acima, grande parcela da autuação decorreu da metodologia e análise superficial realizada pela auditoria fiscal em relação às operações de remessa de mercadorias praticadas pelo Impugnante ao Estado da Bahia, não se atentando a auditoria para a natureza das operações ou mesmo cometendo equívocos de cálculo, dentre esses:

- (i) Utilização de MVA indevida;
- (ii) Inclusão indevida do IPI na base de cálculo do ICMS próprio;
- (iii) Utilização indevida do fator de redução previsto na legislação para aproveitamento do benefício de redução de base de cálculo a que sujeitas determinadas mercadorias envolvidas na autuação;
- (iv) Não consideração da base de cálculo reduzida em relação a determinadas mercadorias.

Entende que, para a completa compreensão da matéria e deslinde do feito faz-se necessário realizar uma nova análise detalhada e precisa de todas as notas fiscais objeto da autuação, revisando o trabalho da auditoria fiscal, operação a operação, a fim de que seja analisada se alguma das situações acima destacadas acabou por comprometer as conclusões da auditoria, o que, consoante documentação, por amostragem, já acostada aos autos ocorreram de forma inequívoca.

De igual maneira, para se comprovar a propriedade dos argumentos correspondentes ao item (ii) – Inclusão indevida de IPI na base de cálculo -, é curial verificar, para cada operação, o preenchimento dos requisitos previstos na legislação constitucional e infraconstitucional para que o imposto federal seja incluso na base de cálculo do ICMS, do que depende uma análise criteriosa, insista-se, de cada uma das operações, a fim de que, por exemplo, seja confirmada se a mesma se destinou, ou não, à comercialização / industrialização.

Lembra que, no caso em tela, a autuação remonta a, aproximadamente, 27.049 (VINTE E SETE MIL E QUARENTA E NOVE), operações, tornando-se claramente impossível ao Impugnante provar o alegado tão somente com base em documentação à sua disposição, ou mediante a recomposição de todo o cálculo que embasa o lançamento para cada uma das operações envolvidas.

Atendendo ao citado artigo 145 do RPAF, o Impugnante requer seja deferida a realização de perícia / diligência, com base na fundamentação acima, apresentando, para tanto, os quesitos a serem respondidos pelo auditor responsável:

Desde já, a Impugnante informa os dados de seu Assistente técnico habilitado para acompanhar o trabalho pericial acima requerido: Dra. Nathália Mantese Rheinheimer, advogada, inscrita na OAB/RS 76.199, CPF 004.006.040-35, RG 5080727505, estabelecida profissionalmente na Av. Fernandes da Cunha, 633 – Mares 40445-200 - Salvador – BA, celular 71 98398 9111.

Por fim, alega que, em se prevalecendo as exigências fiscais, mesmo que parcialmente, ela é de ser afastada ao menos no que se refere à multa imposta no importe de 60% (sessenta por cento) das exações tidas por devidas, à teor da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (art. 150, IV).

Diz que o legislador constituinte se referiu à obrigação tributária principal e não especificamente ao tributo, o que conduz a uma interpretação extensiva que autoriza a aplicação do princípio em tela para as penalidades (multas). Sobretudo porque, qualquer que seja a origem de uma determinada sanção administrativa, deve esta atender ao requisito da proporcionalidade (um dos aspectos do princípio da razoabilidade, emanado do art. 5º, LIV, da Constituição, por se tratar do aspecto substancial do *due process of law*), obstando a imposição desmedida de penalidades, sem ponderação quanto às circunstâncias materiais da infração.

Sobre este tema, menciona decisão do STF e conclui que a multa agride desproporcionalmente o patrimônio do contribuinte, caracteriza-se a exigência como confisco indireto e, por isso, deve ser afastada, em sede de pedido sucessivo, o que espera ver reconhecido.

Requer seja reconhecida a insubsistência do crédito tributário em referência e extinto o presente auto de infração, ou, sucessivamente, seja reduzido o valor exigido para patamares razoáveis e que respeitem a vedação ao efeito de confisco, nos termos do argumento desenvolvido nos itens acima.

Caso estes Julgadores entendam necessário, nada obstante a documentação que instrui a Impugnação e os argumentos de direito supra, requer a expedição de ofícios aos destinatários, para que esclareçam qual a destinação dada às mercadorias reportadas pelas notas fiscais objeto da autuação, ou que se adote qualquer outra diligência que este Conselho entender pertinente para este fim, com fins nos artigos 138, § 1º, 145 e 148, todos do RPAF.

O autuante presta informação fiscal às fls. 113 a 116 dos autos. Preliminarmente, esclarece que todos os demonstrativos foram elaborados através dos arquivos SPED EFD, que conforme art. 247 do RICMS-BA, constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal informados pelo contribuinte, informações constantes na base de dados da SEFAZ.

Informa que, após analisar as alegações defensivas e os documentos acostados ao PAF, além da legislação vigente à época dos fatos, quanto aos itens 1, 2 e 4, realizou as retificações apontadas pelo defendente quanto às vendas para clientes alheios à sistemática de recolhimento do ICMS, pessoas físicas, pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, consumidor final e vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização. Não podendo falar em nulidade, visto que as correções foram realizadas.

Sobre o item 3, diz que os demonstrativos entregues ao contribuinte e anexados ao PAF à fl. 20, constam a listagem de todas as notas fiscais, item por item, sendo o necessário para análise dos argumentos.

Em relação ao item 5, diz que realizou exclusão do item “Treliça” NCM 7308.4000, no demonstrativo do exercício de 2015.

Quanto aos itens 6 e 7, informa que em relação aos benefícios de redução da base de cálculo prevista no art. 266, II do RICMS-BA/2012 e do Convênio ICMS nº 33/96, diz que efetuou revisão do demonstrativo levando em consideração as informações apresentadas, realizando as retificações necessárias. Também procedeu retificações quanto ao percentual de MVA e o cálculo da redução da base de cálculo a partir de 10/03/2016 (18%). Entende que não pode prosperar a retirada do IPI da base de cálculo do ICMS, porque o mesmo está previsto na base de cálculo do ICMS ST, referente às operações subsequentes, conforme art. 23 da Lei nº 7.014/96.

Sobre o questionamento referente à multa, afirma que se trata de obediência ao que determina a legislação vigente, estando devidamente tipificada no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96.

Conclui que após a revisão, restou o ICMS no valor histórico de R\$1.238.582,00, conforme demonstrativos que acostou aos autos, e solicita a procedência parcial do Auto de Infração.

À fl. 163, o defendente requer que as intimações e comunicações dos atos processuais e decisões proferidas por este Conselho sejam direcionadas exclusivamente ao departamento jurídico da empresa, no endereço que citou.

O autuado apresentou manifestação às fls. 169/170. Registra que, conforme sustentado em sua impugnação, *in casu*, demonstrou que a fiscalização acabou por autuar todas as operações com os CFOP's 5.102, 5.119 e 5.403, sem se ocupar do seu múnus de analisar as operações in concreto, sobremaneira tomando em conta que o lançamento é ato vinculado, que não se sustenta a partir de meras presunções não previstas na legislação. Se o tivesse feito, certamente, constataria que não há que se falar em ICMS-ST, eis que as operações trataram de: (i) vendas para clientes pessoas físicas e clientes pessoas jurídicas não contribuintes do imposto e/ou consumidores finais; (ii) vendas de mercadorias para utilização em processo de industrialização; (iii) vendas de mercadorias não sujeitas ao regime da substituição.

Diz que argumentou, ainda, que o lançamento desconsiderou que diversas saídas estavam submetidas à incidência do imposto sob base de cálculo reduzida, o que deveria ter sido levado em conta no cálculo do ICMS-ST.

Ressalta que o autuante acolheu a maior parte das razões de impugnação e procedeu à revisão do lançamento, restando um valor histórico de R\$ 1.238.582,00, do total de R\$ 5.379.138,47.

Por outro lado, especificamente quanto a inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, restringiu-se ao raso de repetir o artigo 23 da Lei n.º 7.014/96, sem se ocupar de contraditar as razões de impugnação, no sentido de que tal artigo há que ser interpretado, conjuntamente com o artigo 155, § 2º, XI, da CR/88 e artigo 13, § 2º, da LC n.º 87/96, segundo os quais: “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos”.

Entende que não se afigura minimamente razoável a exegese adotada pelo Fiscal, de interpretar o artigo 23 da Lei n.º 7.014/96 isoladamente, o que implicaria em deliberada afronta ao Texto Constitucional e à Lei Kandir.

Por fim, ratifica a impugnação, especialmente quanto a necessidade de excluir o IPI da base de cálculo do imposto, nas hipóteses previstas pelo artigo 155, § 2º, XI, da CR/88 c/c artigo 13, § 2º, da LC n.º 87/96.

Requer, ainda, o prazo de 30 (trinta) dias, para que possa se manifestar sobre a revisão levada a efeito pelo autuante, sobremaneira em razão do elevado número de operações para conferir.

Nova manifestação foi apresentada pelo defendente às fls. 180 a 182. Em relação às planilhas denominadas não consideração da redução da base de cálculo do ICMS, exercícios de 2015 e 2016, alega que embora o ICMS próprio indicado na coluna (S) esteja correto e aparentemente seja resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo já reduzida, ao registrar, contudo, no documento, os valores de referência que supostamente teriam sido adotados para a realização do referido cálculo, pode-se observar que o equívoco do lançamento originário foi repetido. Isto é, ao registrar o montante da base de cálculo, a coluna (R) foi preenchida com o valor da base de cálculo sem considerar a aludida redução legal de que gozam os produtos do defendente.

Diz que o referido fato pode ser evidenciado na medida em que se aplicar a alíquota correspondente sobre a base de cálculo indicada na coluna (R) não se encontra o resultado do ICMS próprio informado na coluna (S). Isto é, o cálculo efetuado pelo Fiscal para encontrar o imposto devido está correto (pois adotou a base de cálculo já reduzida) entretanto, as

informações registradas na planilha, notadamente aquelas correspondentes à base de cálculo, não (pois considerou a base de cálculo cheia).

Afirma que esta circunstância, por sua vez, na medida em que o cálculo do ICMS ST leva em consideração, no cômputo da base de cálculo ajustada, a base de cálculo do ICMS próprio, levou a uma supervalorização do imposto devido por substituição.

Entende que deveria, o autuante, ter se valido, para apuração do ICMS ST devido, do montante da base de cálculo já reduzida e que foi adotado para o cômputo do ICMS próprio, e não aquela equivocadamente registrada na planilha na coluna (R), o que deverá ser retificado.

Sobre as Planilhas denominadas operações pessoas físicas, exercícios de 2015 e 2016, diz que não há que se falar em ICMS ST quanto às vendas para consumidor final. Não bastasse, o Fisco acabou não considerando a redução de base de cálculo para determinadas mercadorias.

Afirma que apesar de o autuante ter registrado que realizou a retificação do lançamento para excluir da exigência as vendas para clientes alheios à sistemática de recolhimento do ICMS, citando inclusive a situação de venda para pessoas físicas, a sua planilha de revisão ainda contempla tal situação. Ressalta que há o reconhecimento pelo próprio autuante quanto à ilegitimidade da exigência do ICMS ST em relação à venda para pessoas físicas, o que não poderia ser diferente, posto que na situação inexistia operação subsequente tributável, a justificar a antecipação do imposto no regime de substituição tributária.

Quanto à Planilha denominada retenções tributárias do ICMS recolhido a menos exercícios de 2015 e 2016, alega que não há que se falar em ICMS ST, também quanto às vendas para Construtoras, que não são contribuintes do ICMS.

Requer que o presente processo seja remetido para a retificação do cálculo, a fim de sanar as divergências apontadas.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 186 a 188 dos autos. Com relação a primeira manifestação, reafirmamos que conforme artigo 23, inciso II, da Lei nº 7.014/96, o está previsto IPI como parte da base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes.

Quanto à segunda manifestação, que os novos demonstrativos apresentados na informação fiscal (fls. 113-A / 162), já contemplam todas as solicitações apresentadas pela autuada, ou seja: (i) houve a consideração da redução da base de cálculo do ICMS nos exercícios 2015 e 2016, e a MVA que era 41% até 31/01/2015, passou para 45% a partir de 01/02/2015, conforme Decreto nº 15.807 de 30/12/14; (ii e iii) foram excluídas as vendas para clientes alheios à sistemática do recolhimento do ICMS (pessoas físicas, pessoas jurídicas não contribuinte do imposto e consumidor final e das vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização) indicados na defesa. E que os CFOP 5102 não tratam de clientes com atividades Construção Civil ou processo produtivo, conforme exemplos que citou.

Diante do exposto, afirma que não houve novos elementos e/ou alegações juntados ao PAF que alterem a informação fiscal já prestada, assim, ratifica às fls. 113-A / 162. Solicita que seja julgado parcialmente procedente o Auto de Infração, no valor histórico de R\$1.238.582,00.

VOTO

O defendente alegou que a fiscalização pretende exigir o imposto sobre situações claramente incompatíveis com o regime de substituição tributária, tais como: (i) vendas de mercadorias para pessoas físicas e (ii) vendas para pessoas jurídicas não contribuintes do imposto. Requereu a este Órgão Julgador o reconhecimento de nulidade do presente lançamento, alegando superficialidade dos trabalhos de fiscalização que ensejaram a autuação.

Não acato a alegação defensiva, considerando que o autuante elaborou os demonstrativos, indicando de forma compreensível os cálculos realizados, encontrando-se colunas referentes a alíquota, valor dos produtos, ICMS, MVA, base de cálculo, ICMS devido.

Ademais, foi realizada revisão fiscal pelo próprio autuante, a repartição fiscal intimou o autuado e lhe forneceu as cópias dos novos demonstrativos e da informação fiscal, com a indicação do prazo de dez dias para se manifestar, sobre os elementos fornecidos.

Não se verificou equívoco no enquadramento legal, embora não implicasse nulidade da autuação se constatado algum erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF/99.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterá a identificação, o endereço e a qualificação do autuado.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Quanto à responsabilidade tributária, esta diz respeito à definição de quem é responsável pelo pagamento do tributo. A responsabilidade tributária no sentido amplo se refere à submissão de determinada pessoa (contribuinte ou não) ao pagamento de determinado tributo. No sentido restrito, é a submissão em virtude de disposição expressa em lei, tendo em vista que a lei atribui de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário, inclusive a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da obrigatoriedade tributária, conforme prevê o art. 128 do CTN.

Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se constatou no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

Vale salientar que o indeferimento do pedido de diligência ou perícia não pode ser considerado como cerceamento ao direito de defesa, haja vista que o entendimento doutrinário é no sentido de que o deferimento de diligência deve obedecer a uma série de requisitos estabelecidos na legislação e o não atendimento desses requisitos é causa de rejeição do pedido sem que isso signifique cerceamento de defesa.

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas, e a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem necessárias à convicção dos julgadores, podendo ser indeferida quando for desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatado qualquer dado que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, fica indeferido o pedido de diligência/perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, a autuação fiscal é decorrente de retenção efetuada a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas, relativo às operações internas subsequentes, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

A questão a ser decidida nos autos é quanto à responsabilidade do autuado pela retenção e recolhimento do ICMS relativo à substituição tributária, na condição de substituto tributário, considerando a previsão legal atribuindo ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo 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.

Nas razões de defesa, o autuado alegou que há operações de vendas realizadas por seu estabelecimento, que se encontram afastadas do campo de incidência do imposto, seja pela natureza dos seus clientes, seja pela própria inexistência de operação subsequente:

1. Vendas para clientes alheios à sistemática de recolhimento do ICMS.
2. Vendas para clientes pessoas físicas.
3. Vendas para clientes pessoas jurídicas não contribuintes do imposto e/ou consumidores finais.
4. Vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização.
5. Operações com mercadorias não sujeitas ao ICMS ST (treliças) NCM 7308.4000.
6. Erros de cálculos do ICMS devido, apurado na autuação:
 - (i) Desconsideração do benefício da redução da base de cálculo aplicável a determinados produtos.
 - (ii) Utilização de MVA equivocada para o cálculo do ICMS devido em relação a determinados produtos.
 - (iii) Cálculo indevido da redução da base de cálculo.
 - (iv) Inclusão indevida do IPI na base de cálculo do ICMS

Na informação fiscal, o autuante disse que, em relação aos itens 1 a 4, realizou as retificações apontadas pelo defendente quanto às vendas para clientes alheios à sistemática de recolhimento do ICMS, pessoas físicas, pessoas jurídicas não contribuintes do imposto, consumidor final e vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização.

Em relação ao item 5, disse que realizou exclusão do item “Treliça” NCM 7308.4000, no demonstrativo do exercício de 2015.

Quanto ao item 6, informou que em relação aos benefícios de redução da base de cálculo prevista no art. 266, II do RICMS-BA/2012 e do Convênio ICMS nº 33/96, efetuou revisão do demonstrativo levando em consideração as informações apresentadas, realizando as retificações necessárias. Também procedeu retificações quanto ao percentual de MVA e o cálculo da redução da base de cálculo a partir de 10/03/2016 (18%).

Constata-se que não foi acatada a alegação defensiva quanto à retirada do IPI da base de cálculo do ICMS, sob a justificativa do autuante de que está previsto na base de cálculo do ICMS ST, referente às operações subseqüentes, sendo mencionado pelo autuante o art. 23 da Lei nº 7.014/96.

Após a revisão efetuada na informação fiscal, o defendente ressaltou que o autuante acolheu a maior parte das razões de impugnação e procedeu à revisão do lançamento, restando um valor histórico de R\$ 1.238.582,00. Quanto a inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, disse que o autuante restringiu-se a repetir o artigo 23 da Lei nº 7.014/96, sem se ocupar de contraditar as razões de impugnação, no sentido de que tal artigo há que ser interpretado, conjuntamente com o artigo 155, § 2º, XI, da CR/88 e artigo 13, § 2º, da LC nº 87/96.

Observo que o regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente” ou progressiva.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural.

Quanto à base de cálculo, questionada pelo defendente, o art. 23, II, “b” da Lei 7.014/96 não deixa qualquer dúvida de interpretação quando estabelece que “o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, esses valores compõem a base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária.

Vale ressaltar, que se trata de regra prevista na legislação deste Estado, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Portanto, a conclusão é no sentido de que a base de cálculo, que deve ser tomada como referência, é o valor da operação realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 1 do RICMS-BA/2012.

Em outra manifestação, o defendente alegou, que em relação aos novos demonstrativos do autuante, embora o ICMS próprio indicado na coluna (S) esteja correto e aparentemente seja resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo já reduzida, ao registrar, contudo, no documento, os valores de referência que supostamente teriam sido adotados para a realização do referido cálculo, pode-se observar que o equívoco do lançamento originário foi repetido. Isto é, ao registrar o montante da base de cálculo, a coluna (R) foi preenchida com o valor da base de cálculo sem considerar a aludida redução legal de que gozam os produtos do defendente.

Diz que o referido fato pode ser evidenciado na medida em que se aplicar a alíquota correspondente sobre a base de cálculo indicada na coluna (R) não se encontra o resultado do ICMS próprio informado na coluna (S). Isto é, o cálculo efetuado pelo Fiscal para encontrar o imposto devido está correto (pois adotou a base de cálculo já reduzida) entretanto, as informações registradas na planilha, notadamente aquelas correspondentes à base de cálculo, não (pois considerou a base de cálculo cheia).

Como o próprio defendente reconheceu, o imposto apurado corretamente é resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a base de cálculo já reduzida, constituindo-se o referido cálculo uma operação aritmética sem maior dificuldade no seu entendimento. As demais colunas, questionadas pelo impugnante são indicativos dos dados sobre os quais foram obtidos os valores para o cálculo do imposto. Neste caso, estando corretos os cálculos, provável equívoco na indicação das colunas não trouxe prejuízo na apuração do débito.

Vale ressaltar, que o ICMS a ser retido será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo, e do valor do imposto resultante, será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado no documento fiscal.

Na última informação fiscal, o autuante esclareceu que, em relação à segunda manifestação do impugnante, os novos demonstrativos apresentados na informação fiscal anterior já contemplam todas as solicitações apresentadas pelo autuado: (i) houve a consideração da redução da base de cálculo do ICMS nos exercícios 2015 e 2016; e (ii) foram excluídas as vendas para clientes alheios à sistemática do recolhimento do ICMS (pessoas físicas, pessoas jurídicas não contribuinte do imposto e consumidor final, além das vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização) indicados na defesa. Também informou que os CFOP 5102 não tratam de clientes com atividades Construção Civil ou processo produtivo, conforme exemplos que citou.

Observe que, embora o autuado tenha apresentado manifestação não acatando os valores apurados no novo demonstrativo elaborado pelo autuante, não foi explicitado qualquer documento para contrapor os dados numéricos do novo levantamento fiscal. O defendente não indicou as notas fiscais que deveriam ter o cálculo retificado.

Entendo que está parcialmente comprovado o cometimento da infração apontada, sendo devido o imposto exigido no presente lançamento, considerando a revisão efetuada pelo autuante, acatando parte das alegações defensivas, ficando reduzido o débito originalmente apurado para o valor histórico de R\$1.238.581,98

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.

Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108529.0003/17-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.238.581,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de novembro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA