

PROCESSO - A. I. Nº 278999.0004/19-5
RECORRENTE - EMPRESA DE ÁGUA ITAY LIMITADA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0244-02/19
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/07/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0103-11/20-VD

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/03/2019, o qual 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.

Após a devida instrução processual, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, com base nos fatos e fundamentos abaixo transcritos:

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 exhaustivamente 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 I 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 fls. 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.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso com base nos argumentos que segue:

Inicialmente tece considerações sobre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na forma do inc. IV, do art. 151 do CTN.

Informa que a autoridade fiscal desconsiderou por completo a constituição do crédito tributário realizado pelo contribuinte e, ato contínuo, procedeu ao lançamento fiscal a partir da malfadada Pauta Fiscal instituída pela IN 04/09.

Afirma que impetrou MS tombado de nº 0582701-84.2016.8.05.0001 nos termos que cita no bojo do recurso.

Assim, com base no art. 117 do RPAF/99, há suspensão da exigibilidade do crédito tributário na forma do inc. IV, do art. 151 do CTN.

No mérito, explica que o contribuinte é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto

social a exploração, pesquisa, envasamento e comercialização de água mineral e gaseificada, conforme se infere do contrato social em anexo.

Assevera que envasa água mineral e as vendas de terceiros – via de regra para distribuidoras de águas do Estado da Bahia – sendo tal operação tributada pelo ICMS.

Diz que a SEFAZ entende que tal operação deve ser tributada a partir da base de cálculo instituída pela Instrução Normativa nº 04/09, alterada pela Instrução Normativa nº 050, editadas pelo superintendente de Administração Tributária, que trata da *“pauta fiscal relativamente aos produtos que indica”*.

Afirma que a base de cálculo posta desta forma é inconstitucional e ilegal, pois afronta o art. 255, XII, I da CF/88 e o art. 97, IV do CTN.

Explica que a Pauta Fiscal somente pode ser utilizada uma vez demonstrada a ocorrência das circunstâncias descritas no art. 148 e ss. do CTN, sendo certo que se pode aplicar a Pauta Fiscal indistintamente para todo e qualquer contribuinte de determinado segmento como o fez o fiscal autuante.

Apresenta a Súmula nº 431, a qual determina a ilegalidade da cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de Pauta Fiscal.

Salienta que judicializou a questão, tendo o MM Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública, concedido ordem liminar com vistas a afastar a tributação a partir da utilização da pauta fiscal como base de cálculo da exação, o que impede a constituição de crédito tributário a partir de tal critério, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário estampado no inc. IV, do art. 151 do CTN.

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

Ademais, trata do caráter confiscatório da multa aplicada e do posicionamento do STF em repercussão geral, concluindo pela inconstitucionalidade da aplicação de multa em valores superiores a 100% da obrigação principal.

Por fim, requer o provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

O Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações referentes a ICMS retido e não recolhido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, tratando a infração 01 do período de maio a dezembro de 2016 e a infração 02 de fevereiro, agosto e novembro de 2014.

De início, informo que não merece qualquer reparo a decisão de piso, tendo em vista que a ora recorrente não apresentou nenhum fato novo que pudesse alterar o acórdão recorrido.

No mérito, afirma a recorrente que a autoridade fiscal desconsiderou por completo a constituição do crédito tributário realizado pelo contribuinte e, ato contínuo, procedeu ao lançamento fiscal a partir da malfadada Pauta Fiscal instituída pela IN 04/09.

Sobre este ponto, o que se depreende dos trabalhos da fiscalização, como bem pontuado pelo julgador de primeira instância, é que a base de cálculo adotada pelos autuantes foi 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 (fls. 08/68). Ou seja, o Auto de Infração tem como objeto a irregularidade fiscal de retenção e não recolhimento do imposto por

parte do contribuinte, não fazendo nenhuma alusão à Pauta Fiscal nos demonstrativos.

Deste modo, descabe a alegação defensiva de aplicação de Pauta Fiscal no Auto de Infração em apreço.

Ademais, o contribuinte informa que a autoridade fiscal desconsiderou a ordem liminar do MM Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública, com vistas a afastar a tributação a partir da utilização da Pauta Fiscal como base de cálculo da exação, o que impediria, no seu entendimento, a constituição de crédito tributário a partir de tal critério, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário estampado no inc. IV, do art. 151 do CTN.

Superada a questão da Pauta Fiscal e avançando nas alegações da recorrente, percebe-se claramente que a suspensão a que se refere a liminar diz respeito a exigibilidade do crédito, como determina, inclusive, a norma que trata sobre a matéria (art. 151, IV do CTN), o que não impede a constituição do mesmo pela autoridade competente.

Como bem elucidado pelo julgador de piso:

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.

Quanto à alegação de confiscatoriedade e inconstitucionalidade da multa aplicada, informo que este órgão julgador não tem competência para apreciar a matéria, conforme determina o art. 167, I e III do RPAF.

Ademais, saliento que a escrita fiscal do contribuinte faz prova contra ele e o mesmo não se defende neste ponto. Vale lembrar que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo, conforme determina o art. 143 do RPAF/99.

Contudo, de ofício, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, por cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, adequo a penalidade de 150%, prevista à época dos fatos geradores no art. 42, V, “a”, da Lei nº 7.014/96, para o percentual de 100% do valor do imposto, em razão da alteração do citado dispositivo legal dada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, com efeitos a partir de 13/12/19.

Deste modo, e pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 278999.0004/19-5, lavrado contra **EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$823.949,14**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, V, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS