

**PROCESSO** - A. I. N° 108529.0003/17-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
**RECORRIDOS** - ARCELORMITTAL BRASIL S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0245-03/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18.08.2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0127-11/20-VD

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0245-03/19, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/09/2017, interposto nos termos no Art. 169, I, alíneas “a” e “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$5.379.138,47, acrescido de multa de 60%, tendo em vista a infração abaixo, nos períodos de Janeiro/2015 a Dezembro/2016:

*Infração 01 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas, relativo às operações internas subsequentes.*

O autuado apresentou impugnação (fls. 23 a 55) e informação fiscal prestada pelo autuante (fls. 113 a 116), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª JJF que após julgou Procedente em Parte (Fls. 193 a 208) reduzindo o valor do Auto para R\$1.238.581,98 nos seguintes termos:

### VOTO

*O defensor 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. Requeru 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 o 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 expresso 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 subsequentes, 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.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 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 constitucionalidade 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 I 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 indicativas 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.

Observo 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 defendante 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.*

Em função da redução do valor do Auto de Infração, a Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício para esta Câmara de Julgamento Fiscal, 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.

Inconformado com a Procedência em Parte, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 219 a 228) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em seu Recurso Voluntário, solicita que seja determinado o retorno do processo à instância de origem, para a prolação de nova decisão, enfrentando os questionamentos suscitados em defesa e sucessivamente, pede o cancelamento integral da autuação ou pelo menos o decote no valor do lançamento do montante do imposto exigido equivocadamente, com ou sem a realização prova pericial pleiteada.

Alega em seu recurso que apesar da Recorrente ter evidenciado, a partir das planilhas do Auditor Fiscal, os equívocos permaneceram contra a sua própria conclusão e que a JJF se limitou a creditar a revisão fiscal, sob a falsa premissa de que a Recorrente não cuidou de contraditá-la.

Diz ainda que restam na informação fiscal do ilustre auditor, vendas a pessoas físicas, não contribuintes, não aplicação de redução de base de cálculo para as mercadorias NCM 7213.10.00 e 7214.20.00 e que há divergência quanto à MVA aplicada aos produtos.

Afirma que não prospera a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS Substituição Tributária e que não se afigura minimamente razoável a exegese adotada pelo Fiscal, de interpretar o Art. 23 da Lei nº 7.014/96 isoladamente, o que implicaria em deliberada afronta ao Texto Constitucional e à Lei Kandir.

Questiona ainda o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada no importe de 60% e que sob o ponto de vista da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (Art. 150, IV), não deve prevalecer, citando inclusive decisões do Supremo Tribunal Federal.

## VOTO

Após decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, esta recorre de Recurso de Ofício e o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão nº 0245-03/19, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em

21/09/2017, interposto nos termos no Art. 169, I, alíneas “a” e “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$5.379.138,47, acrescido de multa de 60%, tendo em vista a infração abaixo, nos períodos de Janeiro/2015 a Dezembro/2016, pela retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas, relativo às operações internas subsequentes.

Inicialmente analiso o Recurso de Ofício interposto pela 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Verifica-se que o Recurso de Ofício é pertinente, tendo em vista que o julgamento de 1<sup>a</sup> instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração reduzindo-o de R\$5.379.138,47 para R\$1.238.581,98 em montante superior ao valor de R\$200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99, vigente à época da Decisão ora recorrida.

A redução em Primeira Instância decorreu da revisão efetuada na informação fiscal, uma vez que o autuante acolheu a maior parte das razões de impugnação apresentadas pelo deficiente e procedeu à revisão do lançamento, restando um valor histórico de R\$1.238.581,98, excluindo da autuação os valores referentes a vendas para clientes alheios à sistemática de recolhimento do ICMS, clientes pessoas físicas, pessoas jurídicas não contribuintes do imposto e/ou consumidores finais, vendas de mercadorias utilizadas em processo de industrialização e operações com mercadorias não sujeitas ao ICMS ST (treliças) NCM 7308.4000 no exercício de 2015.

Considerando as reduções acatadas na informação fiscal e endossadas pela JJF, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Em análise das razões apresentadas pela recorrente em seu Recurso Voluntário, eis que agora passo a analisar.

Alega em seu recurso que apesar da Recorrente ter evidenciado, a partir das planilhas do Auditor Fiscal, os equívocos permaneceram contra a sua própria conclusão e que a JJF se limitou a creditar a revisão fiscal, sob a falsa premissa de que a Recorrente não cuidou de contradizê-la e que ainda que restem na informação fiscal do ilustre auditor, vendas a pessoas físicas, não contribuintes, não aplicação de redução de base de cálculo para as mercadorias NCM 7213.10.00 e 7214.20.00 e que há divergência quanto à MVA aplicada aos produtos.

Verificando porém, as planilhas acostadas aos autos, a Recorrente não demonstrou efetivamente onde equívoco por parte do autuante, apesar de dizer que os erros ainda permaneciam. Foi possível verificar que desde a informação fiscal inicial o autuante fez a exclusão dos valores acima referenciados, não restando porém, valores a ser reduzidos.

Especificamente, por outro lado, diz que houve equívoco do auditor, quanto a inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, pois este 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.

Pois bem, tanto a Lei Complementar nº 87/96, em seu Art. 13, §2º, quanto a Lei nº 7.014/96 são bastante claras quando fala sobre a inclusão do IPI ou não na base de cálculo do ICMS, senão vejamos:

*LC 87/97*

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

...

**§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos (grifos nossos).**

*Lei nº 7.014/96*

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*II - 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;

Logo, considerando que o IPI está sendo considerado pelo autuante, na base de cálculo do ICMS ST e que este visa a cobrança do ICMS nas operações subsequentes à saída do estabelecimento industrial, ou seja, em distribuidores, atacadistas, varejistas e até o consumidor final, portanto, operações em que não se configura fato gerador dos dois impostos, uma vez que, isto ocorreria no momento da saída do estabelecimento industrial, e com fundamentação clara na Lei nº 7.014/96, Art. 23, inciso II, as alegações da recorrente não prosperam.

Quanto ao questionamento do caráter confiscatório da multa de ofício aplicada no importe de 60% e que sob o ponto de vista da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (Art. 150, IV), não deve prevalecer, citando inclusive decisões do Supremo Tribunal Federal, tal redução não se inclui na competência desta Câmara de Julgamento Fiscal, conforme previsto no Art. 167, inciso I do RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Assim, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos apresentados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108529.0003/17-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.238.581,98**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REP. DA PGE/PROFIS