

PROCESSO	- A. I. N° 279697.0008/17-1
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA. - EPP
RECORRIDOS	- EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA. - EPP e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0207-02/19
ORIGEM	- INFAC INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/04/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0036-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ÁGUA MINERAL). SAÍDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES INTERNAS. Nas operações internas com água mineral, para o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, deve ser observado o regramento contido no artigo 23, §6º, inciso I da Lei nº 7.014/96. Ajustes realizados pelos autuantes, reduziram os valores originalmente lançados, em razão de aplicação incorreta de MVA. Reconhecida, na primeira instância, a decadência parcial do lançamento. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso de Ofício, em razão de a Decisão proferida por meio do Acórdão da 1ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) nº 0207-02/19, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito que lhe foi imputado, consoante determina o art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999, (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; Decreto nº 7.629/1999), e de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, que inconformado, apresenta a peça de irresignação com respaldo no art. 169, I, “b” do mencionado Regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado no dia 20/09/2017, para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$324.724,87, sob a acusação do cometimento da irregularidade assim designada na instância de origem, *in verbis*:

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

*Consta na descrição dos fatos a seguinte informação proveniente dos autuantes: “O contribuinte industrializa e vende água mineral, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária, conforme Anexo I do Decreto nº. 13.780/2012 - RICMS. Para o cálculo do Imposto Substituído, a Lei 7.014 de 4/12/1996, em seu artigo 23, §6º, I estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal.*

*(...)*

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

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a controvérsia no dia 17/10/2019 e decidiu pela Procedência Parcial por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 327 a 349):

### “VOTO

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa*

*autuada, qual seja, a retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Diante de tal posicionamento, claro está que, no caso em comento, relativo à infração lançada, a Secretaria da Fazenda se manteve inerte frente ao ocorrido, ou seja, ao recolhimento a menor realizado pelo sujeito passivo,*

*frente ao longo lapso temporal, deixando ocorrer a decadência ora aventureira.*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Logo, não pode o julgador, ante tal fato, fechar os olhos e deixar de praticar a almejada justiça fiscal, razão pela qual, entendo presente a hipótese de decadência parcial na infração, vez que o valor do imposto foi lançado, escriturado, e recolhido, ainda que insuficientemente, abarcando as ocorrências do período de janeiro a setembro de 2012, sem qualquer ato da Administração Tributária no sentido de preservar o seu interesse ou homologar aquele valor. Por tais razões, acolho a argumentação defensiva, devendo os valores lançados no período de janeiro a setembro serem excluídos, o que representa R\$ 179.044,23, remanescente para apreciação de mérito, R\$ 145.680,64, tendo em vista o fato da ciência do lançamento em 16/10/2017, através de Aviso de Recebimento dos Correios, conforme documentos de fls. 29 e 30.*

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

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

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

*Esta matéria decorre do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual a suspensão de exigibilidade do crédito tributário pode ocorrer antes do seu processo de constituição ou durante o processo de constituição, mas antes, porém, de sua constituição definitiva. Nestes casos, o evento opera-se antes mesmo da ocorrência da exigibilidade. Daí que, nestas situações, deveríamos reportar ao termo*

“impedimento de exigibilidade”, e não, como refere impropriamente o Código, “suspensão de exigibilidade” tal como entende Hugo de Brito Machado (Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3. p. 185), diante do fato de que antes do lançamento tributário, o que a rigor ocorre, é a suspensão de exigibilidade de um dever jurídico atribuído legalmente ao sujeito passivo da obrigação tributária.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tal posição decorre do fato de, na ótica de Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 27ª ed. São Paulo, Ed. Malheiros, 2006), “como expressão do princípio da segurança jurídica a irretroatividade é preceito

*universal. Faz parte da própria idéia do Direito. Ocorre que o legislador poderia, por razões políticas, elaborar leis com cláusulas expressas determinando sua aplicação retroativa. Então, para tornar indubiosa a desvalia de tais retroativas e para dar segurança jurídica, erigiu-se este princípio em norma da Lei Maior, segundo a qual é vedada a cobrança de tributos ‘em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado’.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Foi capitulado, também, o artigo 8º, inciso I da Lei 7.014/96, a qual indica serem “responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto”.*

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

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

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

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

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

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

*Até aqui, nenhuma dúvida a ser esclarecida. O teor do inciso I, do §6º, se mantém inalterado em todo o período da autuação, prevendo ser calculado o imposto por substituição ou antecipação tributária “de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver”.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Assim, não há que se falar em aplicação de norma não vigente pelos autuantes, diante do respeito ao regramento em vigor, agido em consonância com a legislação, motivo pelo qual não acolho tal argumentação posta, tampouco em conflito entre a Lei e o Regulamento, até pelo fato de que, pela hierarquia das leis, caso houvesse divergência ou conflito (o que não existe na presente lide), aquela há de prevalecer em seus comandos.*

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

*“Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”. (Grifei). E complementa no artigo 6º, na redação dada pela Lei Complementar 114, de 16/12/2002:*

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

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

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

*Por outro lado, a Lei 7.014/96 atribui a condição de responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto (artigo 8º, inciso I da Lei 7.014/96). (Grifei).*

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

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

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

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

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

*“Examinando os fólios processuais, noto que a conduta autuada foi descrita como ‘reteve e recolheu a menor ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado’. Consta que o Contribuinte inobservou que as mercadorias que vende (água mineral) devem ter o ICMS apurado com base no que dispõe a Lei nº 7.014/96, em seu artigo 23, § 6º, inciso I, o qual estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, obtido entre a MVA e a Pauta Fiscal. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que o uso da pauta fiscal é ilegal e inconstitucional.*

*A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com a base de cálculo a ser adotada, para fins de substituição tributária, nas operações com água mineral. Passo a examinar a legislação aplicável nas linhas que seguem. Como foi citado pelo próprio Sujeito Passivo, a Instrução Normativa SAT nº 04/2009, definiu, para fins de recolhimento do ICMS ST, o preço de pauta para as operações com água mineral, conforme Item ‘5’, Subitem ‘5.16’, abaixo transcrita.*

**‘INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 04/2009**  
(Publicada no Diário Oficial de 28/01/2009)

*Trata da Pauta Fiscal Relativamente aos Produtos que Indica.*

*O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e de acordo com os arts. 61 e 73 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14 de março de 1997, resolve expedir a seguinte: INSTRUÇÃO:*

*... 5 - A pauta fiscal relativa à antecipação tributária nas operações com os produtos a seguir indicados, é:*

*...  
[Planilha de fl. 347]*

*Ora, existindo pauta fiscal para a mercadoria citada, o recolhimento do ICMS-ST, por parte dos contribuintes, deve ter esse preço como limite mínimo a ser observado como base de cálculo do imposto, conforme estabelece o art. 23, § 6º, inciso I da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.*

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

*...  
§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver (grifo acrescido); ...’*

*Embora o Sujeito Passivo alegue que a autuação baseou-se na Instrução Normativa nº 04/2009, o uso da pauta fiscal não decorreu pura e simplesmente da Instrução Normativa nº 04/2009, mas de expressa autorização dada pela lei estadual (conforme acima), instrumento adequado à instituição e definição dos elementos da obrigação tributária. Trata-se, como se vê, de uma regra de extensão do conteúdo legislativo, que autoriza o poder executivo a expedir o preço mínimo para a operação. Ou, dito de outra forma, pode-se chamar de uma norma tributária em branco, traduzida como um preceito normativo em que a lei tributária traz os elementos básicos da relação jurídico tributária, porém delega a complementação de alguns aspectos ao Poder Executivo, sem que se verifique qualquer desrespeito ao princípio da legalidade tributária.*

*Este caso não é único no ordenamento jurídico pátrio, existindo outros tais como aquele previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 (Lei de Custeio da Previdência Social) que criou a contribuição SAT/RAT, dispondo que a alíquota da contribuição será 1%, 2% ou 3% a depender da atividade preponderante da pessoa jurídica ser enquadrada como de risco de acidente do trabalho leve, médio ou grave. Ou seja, é através de decreto do Poder Executivo que se determinará o que caracteriza ‘atividade preponderante’ e as de ‘risco leve, médio ou grave’ para fins de determinação da alíquota aplicável e consequente tributação.*

*E não se diga que tal técnica legislativa fere o princípio da tipicidade cerrada, pois o Supremo já teve oportunidade de enfrentar a matéria, tendo decidido em favor da União conforme ementa abaixo.*

*‘Por fim, é importante saber que esta sistemática da norma tributária em branco é considerada CONSTITUCIONAL pelo STF: As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, 5º, II, e da legalidade tributária, CF, art. 150, I. (RE 343.446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, 20.03.2003).’*

*Assim, divirjo do relator, pois entendo que a infração se encontra caracterizada, não merecendo reparo a decisão de piso. Quanto à alegação de contrariedade ao texto constitucional, é importante frisar que refoge às atribuições desse colegiado a declaração de inconstitucionalidade da lei conforme art. 167, inciso I do RPAF, abaixo transcrita.*

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

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

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

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

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

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

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estabelecido no art. 169, I, “a” do RPAF-BA/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), a 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0207-02/19.

Com supedâneo no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 356 a 363, no qual inicia suscitando a invalidade do Auto de Infração e da Decisão recorrida, em razão de não ter sido juntado memorial de cálculo do valor apurado, com a indicação das notas fiscais, o que sequer teria sido apreciado na Decisão combatida.

Além disso, o Acórdão recorrido teria desconsiderado por completo os comandos dos arts. 148 e ss. do CTN (Código Tributário Nacional), segundo os quais as pautas fiscais somente podem ser utilizadas nas situações excepcionais ali previstas, pelo que alega a ilegalidade da pauta instituída pela IN (Instrução Normativa) nº 04/2009.

No mérito, aduz que a definição de base de cálculo somente pode ser definida por lei em sentido formal. Entretanto, a SEFAZ/BA entende que as operações devem ser tributadas de acordo com a precitada Instrução Normativa, editada pelo Superintendente de Administração Tributária,

situação rechaçada pela Súmula nº 431 do STJ (Superior Tribunal de Justiça).

Encerra pleiteando o acolhimento das razões recursais.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, foi lavrado em decorrência de retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Segundo os auditores:

*“O contribuinte industrializa e vende água mineral, produto sujeito ao regime de Substituição Tributária, conforme Anexo I do Decreto nº. 13.780/2012 - RICMS. Para o cálculo do Imposto Substituído, a Lei 7.014 de 4/12/1996, em seu artigo 23, §6º, I estabelece que deverá ser aplicada a base de cálculo que resulte em maior valor, entre as obtidas utilizando a MVA e a Pauta Fiscal.*

(...)

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

Ao contrário do aduzido pelo recorrente, das fls. 25/26, constam comprovantes de entrega em meio digital, de todas as memórias de cálculo que sustentaram a acusação fiscal, inclusive aquelas das quais resultaram os valores tidos como devidos, resultantes do confronto entre a base de cálculo com o uso de MVA e a pauta fiscal, adotando-se a maior em todas as operações, em conformidade com o art. 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/1996.

Tal fato, restou apreciado no Acórdão de base, consoante o que se extrai do trecho abaixo:

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

Cumpre ressaltar, que as bases de cálculo não foram extraídas da IN (Instrução Normativa) nº 04/2009, mas sim da aplicação do art. 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/1996, em vigor quando das ocorrências, cuja eficácia não pode ser ignorada neste colegiado administrativo (art. 167, I e III do RPAF-BA/1999):

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

(...)

*§ 6º A base de cálculo do imposto a ser pago por substituição, inclusive a título de antecipação, será determinada:*

*I - de acordo com os critérios previstos neste artigo, relativamente ao valor acrescido, estando as mercadorias acompanhadas de documento fiscal, desde que a base de cálculo resultante não seja inferior ao preço de pauta, se houver;*

(...).

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

*I - a declaração de inconstitucionalidade;*

(...)

*III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior”.*

Rejeitada a preliminar de nulidade.

O Recurso de Ofício resulta de revisão perpetrada pelos autuantes, quando da informação fiscal, juntamente com a decadência do direito estatal de lançar os valores atinentes às ocorrências constatadas até setembro de 2012 (a notificação da lavratura ocorreu em outubro de 2017; fls. 29/30).

No tocante à MVA do exercício de 2012, embora os fiscais tenham utilizado o percentual de 100%

durante todo o período (erro que reconheceram e retificaram na informação fiscal), o Decreto nº 14.073/2012, que majorou de 30%, para 100%, somente entrou em vigor em setembro daquele ano.

Recurso de Ofício Não Provisto.

No mérito do apelo, o recorrente limitou-se a aduzir que a definição de base de cálculo somente pode ser definida por lei, em sentido formal. Entretanto, a seu sentir, a SEFAZ/BA entende que as operações devem ser tributadas de acordo com a precitada Instrução Normativa, editada pelo Superintendente de Administração Tributária, situação rechaçada pela Súmula nº 431 do STJ (Superior Tribunal de Justiça).

Não é este o caso. Consoante o que já restou exposto no julgamento da preliminar de invalidade, as bases de cálculo não foram extraídas da IN (Instrução Normativa) nº 04/2009, mas sim da aplicação do art. 23, § 6º, I da Lei nº 7.014/1996, em vigor quando das ocorrências.

Conforme muito bem exposto no Acórdão da JJF:

*“Embora o Sujeito Passivo alegue que a autuação baseou-se na Instrução Normativa nº 04/2009, o uso da pauta fiscal não decorreu pura e simplesmente da Instrução Normativa nº 04/2009, mas de expressa autorização dada pela lei estadual (conforme acima), instrumento adequado à instituição e definição dos elementos da obrigação tributária. Trata-se, como se vê, de uma regra de extensão do conteúdo legislativo, que autoriza o poder executivo a expedir o preço mínimo para a operação. Ou, dito de outra forma, pode-se chamar de uma norma tributária em branco, traduzida como um preceito normativo em que a lei tributária traz os elementos básicos da relação jurídico tributária, porém delega a complementação de alguns aspectos ao Poder Executivo, sem que se verifique qualquer desrespeito ao princípio da legalidade tributária.”*

*“Este caso não é único no ordenamento jurídico pátrio, existindo outros tais como aquele previsto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 (Lei de Custeio da Previdência Social) que criou a contribuição SAT/RAT, dispondo que a alíquota da contribuição será 1%, 2% ou 3% a depender da atividade preponderante da pessoa jurídica ser enquadrada como de risco de acidente do trabalho leve, médio ou grave. Ou seja, é através de decreto do Poder Executivo que se determinará o que caracteriza ‘atividade preponderante’ e as de ‘risco leve, médio ou grave’ para fins de determinação da alíquota aplicável e consequente tributação”.*

Por conseguinte, nas operações internas com água mineral, para o cálculo do imposto devido a título de substituição tributária, deve ser observado o regramento contido no artigo 23, §6º, inciso I da Lei nº 7.014/96.

Recurso Voluntário Não Provisto.

Mantida a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário)**

Com o devido respeito, divirjo do nobre relator quanto ao mérito do recurso.

Em que pese o STF tenha reconhecido que “*o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”, não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I, IV*” (RE 343446, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 04/04/2003) não significa que o mesmo argumento possa ser replicado neste caso.

A Constituição do Estado da Bahia proíbe expressamente a delegação de atribuições, conforme dispositivo abaixo transscrito:

*Art. 3º - São poderes do Estado o Legislativo o Executivo e o Judiciário, independentes e harmônicos entre si.*

*[...]*

*§ 2º - É vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições.*

Só por isso, já se verifica ilegítima a transferência de competência do Legislativo para o Executivo. Mas, indo além, a autuação em discussão levou em consideração valores previstos em Instrução Normativa, norma infralegal, que sequer detém eficácia geral e abstrata.

Ora, a regulamentação das leis compete aos decretos, nos termos do inciso IV, do art. 84 da

Constituição Federal. Instrução Normativa não é lei, não ostenta natureza jurídica equiparada à lei, tampouco de decreto, e ainda foi expedida por agente incompetente para regulamentar a matéria.

Convém anotar, que no mesmo julgamento acima referido da Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente de Trabalho – SAT, o STF definiu que “*se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional*” (RE 343446, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 04/04/2003).

O exame do 6º, do art. 23 da Lei nº 7.014/96, com a redação vigente à época, mencionado pelo ilustre relator em seu voto, também não socorre a autuação, haja vista que não serve como fundamento de validade da Instrução Normativa, e nem poderia servir, diante da vedação à delegação de atribuição, e muito menos contém os elementos necessários para definição da base de cálculo do tributo ora exigido.

Sequer foi aventado, nos autos, dispositivo regulamentar que pudesse sustentar a autuação. A hipótese é, portanto, de ilegalidade, que não se sujeita à restrição contida no inciso I, do art. 167 do RPAF, nem em seus demais incisos, considerando que na estrutura organizacional da SEFAZ/BA, o Superintendente de Administração Tributária, com todo o respeito, não é superior hierárquico do CONSEF.

Sendo assim, assiste razão ao contribuinte, motivo pelo qual, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício, e em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279697.0008/17-1, lavrado contra **EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$140.095,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “e” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Anderson Ítalo Pereira, Laís de Carvalho Silva e José Ronsevaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS