

<b>PROCESSO</b>	<b>- A. I. N° 278999.0006/17-1</b>
<b>RECORRENTE</b>	<b>- RG COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI - EPP</b>
<b>RECORRIDA</b>	<b>- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL</b>
<b>RECURSO</b>	<b>- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0023-03/21-VD</b>
<b>ORIGEM</b>	<b>- INFAS INDÚSTRIA</b>
<b>PUBLICAÇÃO</b>	<b>- INTERNET 13/09/2021</b>

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0202-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. EXTINÇÃO DO CONTENCIOSO. ESCOLHA DA VIA JUDICIAL. ESGOTADA A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo, importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa, ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, com a consequente extinção do processo administrativo fiscal. Recurso **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em razão do Acórdão da 3<sup>a</sup> JJF N° 0023-03/21, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 20/02/2017, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de **R\$1.029.511,28**, bem como aplicação de multa no percentual de 150%, pela constatação da seguinte infração:

**Infração 01 - 07.02.01** – *Deixou de recolher o ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Referente ao período de abril a dezembro de 2012; janeiro a dezembro de 2013; janeiro a junho de 2014; setembro a dezembro de 2016; janeiro de 2017.*

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 615/55 e o autuante prestou informação fiscal fls. 656/58. O processo foi encaminhado à PGE/PROFIS que deu parecer à fl. 666 opinando pela aplicação do art. 117, parágrafo 2º do RPAF, declarando a desistência de impugnação, e ato continuo a remessa para inscrição em Dívida Ativa com a indicação de suspensão de exigibilidade.

Contudo, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

### VOTO

*Compulsando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.*

*O Auto de Infração em tela, se refere à cobrança de ICMS sob a acusação de que a Impugnante deixou de recolher o ICMS, devido em função de sua condição de sujeito passivo por substituição tributária, que foi objeto de retenção por ocasião das suas operações internas subsequentes.*

*Enfrentando a alegação defensiva de que se trata de imposto exigido a partir de pauta fiscal, em vista da previsão no inciso VI do §11º do art. 289 do RICMS/BA (Decreto n° 13.780/12), combinada com a Instrução Normativa n° 50/13 SEFAZ/BA, de modo que infringiria a Súmula 431 do STJ, divirjo frontalmente desta alegação, tendo em vista que a base da autuação não foi a exigência da substituição tributária não retida, não se trata portanto de imputação originária do ICMS devido por substituição tributária e sim de exigência do ICMS-ST já retido pela Impugnante, o que significa dizer que a parcela do ICMS-ST que foi objeto da autuação já foi espontaneamente calculada e devidamente retida a partir das operações subsequentes realizadas pela Impugnante, portanto, se trata de exação da qual o contribuinte de fato foi o destinatário da mercadoria, ou seja o contribuinte substituído, o qual sem dúvida alguma assumiu o encargo financeiro do tributo em tela. Fato que denota que o que se está a exigir nestes autos, se confirmado no mérito, é fruto de apropriação indébita clássica.*

*Sendo assim, não há o menor cabimento em relação ao argumento acima, pois repito, estamos, em verdade,*

diante de uma suposta apropriação indébita perpetrada pela Impugnante, posto que a acusação foi de que a contribuinte reteve e não destinou o fruto da referida retenção do ICMS-ST aos cofres públicos.

Afasto, portanto, peremptoriamente, este argumento defensivo, haja vista que, não há falar em utilização da pauta fiscal pelo Autuante, pois quem aplicou os cálculos da retenção em tela, seja por pauta fiscal ou não, foi a própria Impugnante. E deste modo, o que se estar a exigir no Auto de Infração sob exame é o fruto da retenção e não está em voga nos autos a forma em que esta retenção se deu, apenas que esta não foi recolhida aos cofres públicos.

Nessa esteira, também descabe aprofundar os efeitos sobre os autos, em função do alegado Mandado de Segurança Preventivo, tombado sob nº 0516305-96.2014.8.05.0001, do qual foi dito pela defesa que teve por espeque proteger a Impugnante da cobrança incorreta do ICMS nas suas operações de venda envolvendo águas minerais, submetidas ao regime de antecipação tributária, tendo por base o regime de pauta fiscal, conforme prevê a legislação do Estado da Bahia, pois como já foi dito, a própria Impugnante fez incidir o imposto objeto de sua resistência no referido MS em suas vendas, onerando seus clientes e ficando com o fruto do ICMS devido ao Estado da Bahia.

Outrossim, cabe registrar, que a Súmula 431 do STJ a que se refere a defesa, não diz respeito à PAUTA FISCAL que teve por base a autuação, posto que esta se refere a base de cálculo presumida afeita ao regime de substituição tributária, esta legitimamente exigida em função de base de cálculo presumida que por acaso foi denominada pelo RICMS de PAUTA FISCAL, mas quer se referir a base de cálculo presumida e não PAUTA FISCAL, aquela afastada pela referida Súmula.

Nesse sentido, a decisão judicial trazida pela própria defesa:

**“PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - FATO JURÍDICO PRESUMIDO - ART. 8º DA LC 87/96 - LEI LOCAL - REPRODUÇÃO - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO À LEGISLAÇÃO FEDERAL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.**

1. Os embargos de declaração prestam-se a suprir omissão de questão relevante e não para atacar os fundamentos da decisão embargada.
2. É legítima a fixação do percentual de agregação do lucro por norma complementar (art. 100 do CTN), respeitados os critérios da LC 87/96 pela legislação local.
3. Distingue-se a pauta fiscal da fixação da base de cálculo (preço da operação ou prestação de serviço) por operação presumida. Aquela, repudiada pela jurisprudência desta Corte, impõe arbitrariamente o valor da base de cálculo do tributo em caráter geral; esta, utilizada no regime de substituição tributária progressiva, pressupõe procedimento administrativo legitimante, controle do contribuinte e adequação aos critérios instituídos na LC 87/96, art. 8º, II, c e §§ 4º e 6º.
4. Recurso especial provido.”

(REsp 1157342/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/04/2010, DJe 11/05/2010).

De maneira que, com base em todo o exposto acima, peço vênia para divergir também do parecer PARECER PROFIS-NCA PROCESSO Nº: PGE2020017178-0, fl. 666, o que presumo ter sido induzido ao equívoco, salve melhor juízo, pelo fato de que no texto da diligência em que foi requerido o referido opinativo não deixou claro o objeto da infração, pois suprimiu a informação de que se tratava de imposto substituído **retido e não recolhido**, veja-se:

#### **“2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

Lavrado em 20/02/2017 e relativo a fatos geradores ocorridos entre abril 2012 a janeiro 2017, o Auto de Infração **exige ICMS retido**, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Grifei.

(...)

Deste modo, resta absolutamente claro, que não houve por parte do Autuante nenhuma irregularidade que inquise de nulidade o processo, nem de ofensa ao princípio da não cumulatividade, nem mesmo descumprimento de mandado judicial que infira se tratar de questão que implique dever-se aplicar o quanto disposto no art. 117, § 2º, II do RPAF, restando afastado esses argumentos.

Destaco, entretanto, que a multa que consta da peça vestibular, a despeito de estar em consonância à legislação da época, foi alterada para menos, sendo atualmente exigida no percentual de 100%.

Voto pela procedência deste Auto Infração.

Inconformado, a autuada ingressou com o presente Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Que conforme restou demonstrado na impugnação administrativa apresentada, a recorrente

discorda veementemente o lançamento fiscal, uma vez que este é nulo de pleno direito por ir de encontro a comando judicial que expressamente proíbe a Administração do Estado da Bahia de realizar qualquer autuação contra a contribuinte que vise a cobrança de ICMS sobre o regime de pauta fiscal, exatamente como se verifica no caso em apreço.

Ultrapassado o primeiro grau administrativo, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal afastou a preliminar de nulidade do Auto de Infração apontada e julgou Procedente o Auto de Infração, acolhendo o voto do Relator Arivaldo Lemos de Santana, conforme se depreende da ementa do Acórdão.

Em que pese a capacidade da Junta, a Decisão recorrida analisa de forma rigorosa – e insensível – os argumentos jurídicos apresentados pela recorrente, além de tentar se esquivar dos efeitos do comando judicial proferido pelo M. Magistrado da 4<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador sob o argumento de que a autuação ora combatida não estaria baseada em pauta fiscal.

Entretanto, conforme restará detidamente demonstrado, o crédito tributário materializado pelo Auto de Infração vergastado é lastreado em apuração do ICMS substituição tributária com base em pauta fiscal, exatamente como previsto no art. 289 do RICMS (Decreto nº 13.780/12), §11º, inciso VI, que estabelece que a base de cálculo da substituição tributária nas operações envolvendo águas minerais será o valor fixado em pauta fiscal para efeito de pagamento do ICMS.

Ocorre que a referida previsão legal é absolutamente desprovida de legalidade, uma vez que fixa o valor do produto de forma aleatória e genérica. Tanto é assim que o Poder Judiciário fixou tese no sentido de que é indevida a cobrança do ICMS com base em regime de pauta fiscal através da edição da Súmula 431 do STJ.

Sendo assim, a presente peça recursal servirá para devolver a matéria para este eg. Conselho de Fazenda – CONSEF/BA, demonstrando, de forma pormenorizada, as razões de reforma do acórdão proferido pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

É o que passa a demonstrar.

#### DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO. CRÉDITO DE ICMS CONSTITUÍDO SOB REGIME DE PAUTA FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 431 STJ. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Conforme explanado alhures, a contribuinte tem como atividade empresarial a exploração de jazidas minerais, principalmente para produção, comercialização e distribuição de águas minerais envasilhadas em materiais descartáveis (pequenas e médias garrafas e copos) e nos garrafões retornáveis de 20 litros, conforme discriminado nos seus atos constitutivos.

Sendo assim, está submetida ao recolhimento do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias – ICMS incidente sobre suas operações, conforme previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988.

No Estado da Bahia o referido imposto é regulamentado através da Lei nº 7.014/96, que prevê em seu art. 19, incisos I ao VI a aplicação da pauta fiscal a ser utilizada como base de cálculo do ICMS na comercialização das mercadorias discriminadas nos próprios incisos ou através de regulamento.

Dentro desta perspectiva, foi acrescentado o inciso VI ao §11º do art. 289 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), estabelecendo que a base de cálculo da substituição tributária nas operações envolvendo águas minerais será o valor fixado em pauta fiscal para efeito de pagamento do ICMS.

Assim, conforme a Instrução Normativa nº 50/13 SEFAZ/BA, a recorrente encontrava-se obrigada a recolher, em substituição tributária (antecipação para frente), o ICMS das transações futuras, com base de cálculo presumida, sempre em valor fixado em pauta fiscal, nos seguintes valores:

“Decreto nº 13.780/12

(...)

#### 5.16 OUTROS:

ESPECIFICAÇÃO	UNIDADE	VALOR (R\$)
---------------	---------	-------------

Água mineral de 200 ml – copo	UN	0,45
Água mineral de 300 a 330 ml copo ou garrafa PET sem gás	UN	0,83
Água mineral de 300 a 330 ml copo ou garrafa PET com gás	UN	1,02
Água mineral de 300 a 330 ml garrafa de vidro sem gás	UN	1,79
Água mineral de 300 a 330 ml garrafa de vidro com gás	UN	1,94
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa PET sem gás	UN	0,95
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa PET com gás	UN	1,12
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa de vidro sem gás	UN	1,20
Água mineral de 500 a 600 ml garrafa de vidro com gás	UN	1,30
Água mineral de 1250 a 1500 ml garrafa PET sem gás	UN	1,62
Água mineral de 1250 a 1500 ml garrafa PET com gás	UN	1,73
Água mineral de 05 litros vasilhame descartável	UN	5,72
Água mineral de 10 litros vasilhame descartável	UN	6,90
Água mineral de 20 litros vasilhame não descartável	UN	5,76"

Em que pese a clareza das disposições transcritas acima e do inequívoco enquadramento da ora recorrente nas hipóteses de incidência previstas na legislação estadual, o Douto Conselheiro Relator, ao analisar o caso em deslinde, entendeu que não se trataria de exigência de ICMS com base em pauta fiscal pelo simples fato de se tratar de ICMS-ST já retido pela contribuinte, tendo o crédito tributário exigido sido decorrente da própria apuração da recorrente, “espontaneamente calculada e devidamente retida a partir das operações subsequentes realizadas pela Impugnante”, como se depreende do excerto abaixo:

*“Enfrentando a alegação defensiva de que se trata de imposto exigido a partir de pauta fiscal, em vista da previsão no inciso VI do §11º do art. 289 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), combinada com a Instrução Normativa nº 50/13 SEFAZ/BA, de modo que infringiria a Súmula 431 do STJ., dirijo frontalmente desta alegação, tendo em vista que a base da autuação não foi a exigência da substituição tributária não retida, não se trata portanto de imputação originária do ICMS devido por substituição tributária e sim de exigência do ICMS-ST já retido pela Impugnante, o que significa dizer que a parcela do ICMS-ST que foi objeto da autuação já foi espontaneamente calculada e devidamente retida a partir das operações subsequentes realizadas pela Impugnante, portanto, se trata de exação da qual o contribuinte de fato foi o destinatário da mercadoria, ou seja o contribuinte substituído, o qual sem dúvida alguma assumiu o encargo financeiro do tributo em tela. Fato que denota que o que se está a exigir nestes autos, se confirmado no mérito, é fruto de apropriação indébita clássica.*

*Sendo assim, não há o menor cabimento em relação ao argumento acima, pois repito, estamos, em verdade, diante de uma suposta apropriação indébita perpetrada pela Impugnante, posto que a acusação foi de que a contribuinte reteve e não destinou o fruto da referida retenção do ICMS-ST aos cofres públicos.*

*Afasto, portanto, peremptoriamente, este argumento defensivo, haja vista que, não há falar em utilização da pauta fiscal pelo Autuante, pois quem aplicou os cálculos da retenção em tela, seja por pauta fiscal ou não, foi a própria Impugnante. E deste modo, o que se estar a exigir no Auto de Infração sob exame é o fruto da retenção e não está em voga nos autos a forma em que esta retenção se deu, apenas que esta não foi recolhida aos cofres públicos.”*

Nesta linha de intelecção, prossegue na tentativa de desvincular a autuação ora combatida dos ditames estabelecidos pela decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0516305-96.2014.8.05.0001, mantendo, assim, o lançamento tributário.

Por fim, o nobre Relator pediu vênia para discordar do Parecer PROFIS-NCA Processo nº 2020017178-0, que entende que foi “induzido ao equívoco” ao emitir entendimento de que dever-se-ia aplicar no caso em apreço o quanto disposto no art. 117, § 2º, II do RPAF, declarando-se a desistência da impugnação e, ato contínuo, remessa do feito para inscrição em Dívida Ativa, com a indicação de suspensão da exigibilidade.

Todavia, Doutos Julgadores, as conclusões adotadas no Acórdão ora vergastado partem de premissas equivocadas, com o devido respeito, motivo pelo qual merecem ser reformadas, conforme se passa a demonstrar.

A premissa adotada pelo r. Acórdão que precisa ser dirimida é a de que a decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 0516305-96.2014.8.05.0001, **obtida anos antes da lavratura do Auto de Infração e ainda pleno vigor**, não teria o condão de anular o lançamento fiscal em tela, posto que este não teria sido feito com base na pauta fiscal.

Entretanto, imprescindível esclarecer que independentemente de quem realizou a efetiva apuração do ICMS-ST objeto do lançamento fiscal (se foi a contribuinte ou o Fisco), é incontroverso que a apuração e, consequentemente, a cobrança, foi realizada bom base na legislação estadual oponível à hipótese de incidência do tributo - inciso VI do §11º do art. 289 do RICMS/BA (Decreto nº 13.780/12), combinada com a Instrução Normativa nº 50/13 SEFAZ/BA.

Conforme demonstrado acima, os dois dispositivos legais obrigam o contribuinte a recolher, em substituição tributária (antecipação para frente), o ICMS das transações futuras, com base de cálculo presumida, SEMPRE EM VALOR FIXADO EM PAUTA FISCAL.

No entanto, é cediço que a aplicação da pauta fiscal como base para o recolhimento do ICMS é método amplamente rechaçado pela jurisprudência mansa e pacífica do Superior Tribunal de Justiça, conforme entendimento cristalizado na Súmula nº 431 do STJ, que estabelece: “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Vejam, Doutos Julgadores, que se o r. Acórdão ora vergastado não reputa qualquer irregularidade na apuração do ICMS-ST, por óbvio que este seguiu as regras estabelecidas pela legislação estadual. Entretanto, a legislação estadual está eivada de vícios ilegais, já reconhecidos pela jurisprudência do STJ.

Ademais, imprescindível destacar que mais de 90% dos fatos geradores cobrados no presente Auto de Infração ocorreram em períodos anteriores à concessão da medida liminar. Desta forma, à época da ocorrência dos fatos geradores, o contribuinte estava obrigado a seguir à risca a legislação estadual, apurando o ICMS-ST com base em pauta fiscal.

Não há, portanto, o que se falar em lançamento tributário não baseado em pauta fiscal no caso em apreço. E se é assim os efeitos da decisão liminar proferida nos autos do Mandado de Segurança Preventivo nº 0516305-96.2014.8.05.0001 alcançam o lançamento ora combatido, culminando na sua patente nulidade.

E nem se cogite a hipótese de que em razão dos fatos geradores que embasam o lançamento terem ocorrido antes da prolação da decisão, que ocorreu em 06 de maio de 2014, os efeitos da liminar não os alcançariam, posto que a decisão determina, de forma expressa, que a Autoridade Coatora (Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia) se abstinha de realizar qualquer autuação em razão do não recolhimento autorizado judicialmente, conforme se depreende da parte dispositiva da referida decisão:

*“Ante o exposto, visto que restaram consignados os pressupostos imprescindíveis à sua concessão, DEFIRO A MEDIDA LIMINAR, para que a Autoridade apontada como Coatora se abstenha de exigir o ICMS devido pela impenetrante no regime de pauta fiscal, calculado com base nos valores fixados pela Instrução Normativa nº. 50/13, ao tempo em que, defiro também o pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão, a fim de que as autoridades coatoras, se abstênam de exigir o pagamento do ICMS com base na pauta fiscal, obstando qualquer autuação em razão do não recolhimento autorizado judicialmente, devendo, no entanto, o Impetrante recolher o tributo com base no valor real da operação, pelo que fica o Impetrado obrigado a expedir a guia correspondente, para o devido recolhimento.”*

Ou seja, como a autuação ora combatida foi realizada no ano de 2017, por óbvio que esta representa total desobediência ao comando judicial emanado pela referida decisão.

Ao proceder desta forma, a Fiscalização incorreu, não em uma, mas 04 (quatro) irregularidades distintas, em flagrante descumprimento as determinações judiciais constantes na mencionada decisão.

Ao que parece, a “justificativa” para o descumprimento da decisão judicial teria sido o fato de o contribuinte ter realizado a retenção do valor supostamente devido de ICMS e não ter repassado para os cofres públicos. Contudo, este fato não fundamenta a manutenção do crédito tributário.

Com efeito, há de se lembrar que vige o princípio da legalidade tributária, segundo o qual o ente federativo somente pode receber aquilo que esteja em estrita conformidade com a legislação.

No caso dos autos, na medida em que o Poder Judiciário reconheceu a constitucionalidade da

legislação baiana que dava suporte a cobrança do ICMS-ST calculado sobre a pauta fiscal, é defeso ao Estado da Bahia receber qualquer valor a este título, ainda que o contribuinte tenha realizado a retenção deste valor quando das suas vendas de mercadoria.

A solução para a suposta irregularidade na retenção do ICMS-ST não se resolve por meio do repasse deste valor indevidamente ao Estado da Bahia, como quer crer a Decisão recorrida. A resposta se encontra na esfera cível, podendo os adquirentes das mercadorias, se assim entenderem, reclamarem o valor acrescido ao preço da mercadoria à título do constitucional ICMS-ST cobrado.

Entender que o Estado pode, por um equívoco de retenção, receber valor reconhecido como indevido pelo Poder Judiciário seria coroar o arbítrio, a ilegalidade e o enriquecimento ilícito do Estado da Bahia.

Dessa forma, é evidente que crédito tributário oriundo do Auto de Infração nº 2789990006/17-1 foi irregularmente constituído, razão pela qual requer-se o reconhecimento de sua nulidade.

O descumprimento da Autoridade Fiscal ao comando judicial emanado do Magistrado 1ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, nos autos do Mandado de Segurança nº 0516305-96.2014.8.05.0001, vem provocando incontáveis transtornos para a recorrente, que se vê constrangida a um procedimento fiscal em absoluto desacordo com a liminar alcançada, razão pela qual não pode ser tolerado!

Nesse sentido, a Lei nº 12.016/2009, que disciplina o Mandado de Segurança, estabelece, em seu art. 26, que constitui crime de desobediência, na forma do art. 330 do Código Penal, o não cumprimento das decisões proferidas em mandado de segurança, sem prejuízo das sanções administrativas e da aplicação da Lei nº 1.079/1950, quando cabíveis.

Senão vejamos:

Lei nº 12.016/2009

*“Art. 26. Constitui crime de desobediência, nos termos do art. 330 do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940, o não cumprimento das decisões proferidas em mandado de segurança, sem prejuízo das sanções administrativas e da aplicação da Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, quando cabíveis.”*

Por sua vez, o art. 330 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848/1940), estabelece que:

Desobediência

*“Art. 330 - Desobedecer a ordem legal de funcionário público:*

*Pena - detenção, de quinze dias a seis meses, e multa.”*

Deste modo, considerando os fatos expostos acima, não há qualquer dúvida que o Auto de Infração nº 2789990006/17-1 não possui qualquer respaldo legal, de modo que deve ser julgado nulo ou improcedente por este Egrégio Conselho.

**PEDIDO**

Diante do exposto, a recorrente espera e confia que esta eg. Câmara de Julgamento Fiscal saberá fazer justiça, reformando o Acórdão JJF nº 0023-03/21VD, para julgar NULO o Auto de Infração nº 278999.0006/17-1.

**VOTO**

Trata-se de Recurso Voluntário decorrente de lançamento julgado procedente, a despeito de parecer opinativo da Procuradoria Fiscal, de considerar prejudicada a defesa em âmbito administrativo, devido à lide judicial pendente sobre as razões de mérito, no caso, por ICMS retido por substituição tributária nas saídas internas de água mineral, utilizando-se a pauta fiscal como elemento definidor do preço de referência para o cálculo do ICMS ST.

Vejamos a justificativa do voto recorrido para manutenção do lançamento:

*De maneira que, com base em todo o exposto acima, peço vênia para divergir também do parecer PARECER*

*PROFIS-NCA PROCESSO N°: PGE2020017178-0, fl. 666, o que presumo ter sido induzido ao equívoco, salve melhor juízo, pelo fato de que no texto da diligência em que foi requerido o referido opinativo não deixou claro o objeto da infração, pois suprimiu a informação de que se tratava de imposto substituído **retido e não recolhido**, veja-se:*

**“2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

*Lavrado em 20/02/2017 e relativo a fatos geradores ocorridos entre abril 2012 a janeiro 2017, o Auto de Infração exige ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Grifei.*

*(...)*

*Deste modo, resta absolutamente claro, que não houve por parte do Autuante nenhuma irregularidade que inquise de nulidade o processo, nem de ofensa ao princípio da não cumulatividade, nem mesmo descumprimento de mandado judicial que infira se tratar de questão que implique dever-se aplicar o quanto disposto no art. 117, § 2º, II do RPAF, restando afastado esses argumentos.*

Com a devida vênia ao julgador *a quo*, o ilustre Procurador que elaborou o parecer não incorreu em erro, por presumidamente não ter se inteirado a respeito do objeto da lide. Embora o pedido de diligência à fl. 663 seja vago quanto à infração, apenas citando que a impugnação se sustenta em decisão interlocutória em mandado de segurança, pede orientação sobre o segmento do PAF no CONSEF.

A procuradoria, por intermédio do Dr. José Augusto Martins Junior, após dizer que não existe qualquer ato posterior à decisão interlocutória em anexo, às fls. 650/653, opinou pela aplicação do disposto no art. 117, parágrafo 2º, II do RPAF, declarando-se a desistência da impugnação e ato continuo, remessa do feito para inscrição em Dívida Ativa, com indicação de suspensão de exigibilidade:

**DO PROCESSO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO CONCOMITANTE COM  
DISCUSSÃO JUDICIAL DA LIDE**

*Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.*

*§ 2º A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não suspende a execução do crédito tributário, salvo quando:*

*I - acompanhada do depósito do seu montante integral;*

*II - concedida medida liminar em mandado de segurança, determinando a suspensão.*

Embora seja presumível o oposto, o de que o parecerista entendeu perfeitamente do que se trata a lide, já que não é crível a emissão de parecer sem sequer tomar conhecimento da infração em discussão, e ainda que o fosse, nem por isto deveria ser outro o resultado do julgamento, pois é certo que não cabe exceção ao art. 117 do RPAF, a depender da infração.

Assim, é irrelevante se o imposto foi ou não retido e não recolhido pelo contribuinte. No momento em que o contribuinte se antecipa a uma discussão judicial, está a renunciar à demanda administrativa, já que se torna irrelevante a decisão deste Conselho, uma vez que se encontra pendente uma decisão judicial, que diz respeito ao mérito da questão.

Sem querer adentrar ao mérito, mas apenas a título de esclarecimentos que julgo oportuno, a decisão judicial pede que o impetrante recolha o tributo com base no *valor real da operação*, sendo necessário frisar que o valor real da operação impacta o ICMS da operação própria, que não está em discussão nesta lide, mas o ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, que decorre do preço da pauta, que é o preço médio futuro nas saídas dos adquirentes das mercadorias, com destino ao consumidor final, e o imposto retido e não pago pelo contribuinte neste caso, é suportado pelo consumidor, que é quem efetivamente fica com o ônus do imposto retido pelo recorrente.

A substituição tributária é uma técnica que visa concentrar a arrecadação e fiscalização quando se tem mercadorias com poucos fabricantes ou distribuidores e muitos pequenos varejistas que pulverizam os pontos de venda, de forma que seria impossível ao fisco assegurar o pagamento do imposto por estes pequenos pontos de comércio, como é o caso das bebidas alcoólicas, onde em vez de se fiscalizar milhares de bares, se fiscaliza apenas a indústria, que retém o imposto

com base no preço médio praticados nos bares, e o mesmo ocorre com medicamentos, onde se concentra a arrecadação e fiscalização nas poucas indústrias e nos poucos atacadistas, em detrimento das milhares de farmácias.

Assim, seja por aplicação de margem de valor agregado, seja por aplicação de preço máximo a consumidor final (caso dos medicamentos), seja no comércio de combustíveis ou de bebidas alcoólicas e água mineral, seja de automóveis, só é possível ao fisco por em prática a substituição tributária, se de alguma forma, aplicar o preço futuro e esperado para a mercadoria, que pode sofrer variações, para mais e para menos.

Contudo, causa espécie, que no caso da lide, o contribuinte reteve o imposto que está embutido no preço praticado junto aos adquirentes, estabelecido em pauta fiscal, mediante legislação vigente, e que será suportado, inicialmente pelo setor varejista, mas repassado aos consumidores da mercadoria, e o recorrente ficou para si, o que caracteriza enriquecimento sem causa, quando se estivesse inconformado com o critério de cálculo, deveria depositar em juízo para discussão judicial, visto que se trata de apropriação indébita, e havendo vitória judicial, o dinheiro pode ser devolvido a quem de direito couber, no caso, quem efetivamente pagou o imposto retido pelo contribuinte. Vejamos o que diz o próprio STF em seu site, no informativo adiante transcrito, em resumo, sobre as consequências penais da retenção do imposto e o não pagamento subsequente:

***Lei 8.137/1990, art. 2º, II: não recolhimento de ICMS declarado e tipicidade***

*O Plenário iniciou julgamento de recurso ordinário em habeas corpus no qual se discute se a conduta de não recolhimento de ICMS próprio, regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, enquadra-se no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.*

*De início, o relator estabeleceu três premissas, que reputou importantes no equacionamento da matéria: (i) o Direito Penal deve ser sério, igualitário e moderado; (ii) o pagamento de tributos é dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorra o fato gerador e ele exiba capacidade contributiva; e (iii) o mero inadimplemento tributário não deve ser tido como fato típico criminal, para que seja reconhecida a tipicidade de determinada conduta impende haver um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.*

*Explicitou que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação, que, na hipótese do ICMS próprio, é o comerciante. O objeto do delito é o valor do tributo. No caso, a quantia transferida pelo consumidor ao comerciante. O ponto central do dispositivo em apreço é a utilização dos termos “descontado” e “cobrado”. Tributo descontado, não há dúvidas, refere-se aos tributos diretos. Já a expressão “cobrado” abarcaria o contribuinte nos tributos indiretos. Portanto, cobrado significa o tributo que é acrescido ao preço da mercadoria, pago pelo consumidor — contribuinte de fato — ao comerciante, que deve recolhê-lo ao Fisco. O consumidor paga mais caro para que o comerciante recolha o tributo à Fazenda estadual.*

*O ministro salientou que o valor do ICMS cobrado em cada operação não integra o patrimônio do comerciante, que é depositário desse ingresso de caixa. Entendimento coerente com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 574.706 ([Tema 69](#) da repercussão geral). Oportunidade na qual assentado que o ICMS não integra o patrimônio do sujeito passivo e, consequentemente, não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.*

*Dessa maneira, a conduta não equivale a mero inadimplemento tributário, e sim à apropriação indébita tributária. A censurabilidade está em tomar para si valor que não lhe pertence. Para caracterizar o tipo penal, a conduta é composta da cobrança do consumidor e do não recolhimento ao Fisco.*

*Assentada a possibilidade do delito em tese, o relator assinalou que o crime de apropriação indébita tributária não comporta a modalidade culposa. É imprescindível a demonstração do dolo e não será todo devedor de ICMS que cometerá o delito. O inadimplente eventual distingue-se do devedor contumaz, este faz da inadimplência tributária seu modus operandi.*

*O relator consignou que o dolo da apropriação deve ser apurado na instrução criminal, pelo juiz natural da causa, a partir de circunstâncias objetivas e factuais, tais como a inadimplência reiterada, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas”, a falta de tentativa de regularização de situação fiscal, o encerramento irregular de atividades com aberturas de outras empresas.*

*Mantida a decisão do STJ, o ministro Roberto Barroso propôs a seguinte tese: “O contribuinte que deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, desde que aja com intenção de apropriação do valor do tributo a ser apurada a partir de*

*circunstâncias objetivas factuais.”*

*O ministro Edson Fachin discorreu que o tipo penal versa crime próprio, cuja conduta é suscetível de realização pelo sujeito passivo da obrigação tributária, abrangidas as figuradas do contribuinte e do responsável tributário. O valor do tributo cobrado a título de ICMS não integra o patrimônio do contribuinte, que age com contornos semelhantes a de um depositário. Por coerência, a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas também disposição de recurso de terceiro, a aproximar-se da espécie de apropriação tributária.*

Pois bem, o caso concreto na lide do STF, tratava do ICMS PRÓPRIO, e não do ICMS ST. Evidente que o ICMS por substituição tributária é um agravante, já que se estende além da obrigação própria, mas a uma retenção de imposto que seria devido por terceiros, não fosse a substituição tributária.

A ausência do pagamento do imposto devido, leva a uma folga financeira no Caixa da empresa, que permite ao contribuinte vender por preço abaixo do mercado, se o desejar, destruindo a concorrência, por absoluta falta de condição daqueles que pagam o imposto, em concorrer com os mesmos preços praticados por aqueles que não pagam, causando danos à economia e à sociedade; daí, que o imposto deveria no mínimo, ser depositado judicialmente, sob pena de se causar danos irreparáveis à sociedade, e não apenas o recolhimento imposto da operação próprio, como pediu a decisão judicial.

A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo, importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, com a consequente extinção do processo administrativo fiscal, nos termos do disposto no art. 117 do RPAF.

Feitas estas considerações, considero PREJUDICADO o Recurso Voluntário, e aplico o comando normativo do RPAF, proposto pela PGE/PROFIS, ao tempo em que recomendo à PROCURADORIA tomar as providências cabíveis no processo já em discussão judicial.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADO o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 278999.0006/17-1, lavrado contra RG COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI – EPP, no valor total de R\$1.029.511,28, acrescido das multas de 150% sobre R\$13.942,54, e 100% sobre R\$1.015.568,74, previstas no art. 42, V, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser cientificado o recorrente desta decisão, pois, devido à propositura de renúncia feita pelo contribuinte na esfera administrativa, ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto, com a consequente EXTINÇÃO do Processo Administrativo Fiscal, nos termos do disposto no art. 117 do RPAF, recomenda-se o encaminhamento dos autos à PGE/PROFIS, para que proceda as providências cabíveis no processo já em discussão judicial.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS