

PROCESSO - A. I. Nº 087461.0006/20-1
RECORRENTE - EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LIMITADA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0231-06/21 VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/01/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0334-11/21-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. Nos termos do art. 5º da Lei nº 7.014/96, restou caracterizado intuito comercial, diante do volume de garrações de água comercializadas para destinatários não inscritos no cadastro estadual, exigindo-se ICMS-ST relativo às operações internas e subsequentes. No caso, não se impõe a pauta fiscal ao contribuinte sobre suas próprias operações, mas se exige o ICMS-ST relativo às operações internas e subsequentes, a partir do preço aplicado pelo próprio recorrente, na condição de sujeito passivo por substituição. Razões recursais incapazes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 6ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0231-06/21 VD, a qual se refere ao Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2021, para exigir ICMS no valor de R\$265.232,24, referente às competências de: janeiro, agosto a dezembro de 2017, e janeiro a maio de 2018, sob acusação de:

“Deixou de proceder a retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

A empresa vende com frequência água mineral em garrafão de 20 litros para destinatários não inscritos no cadastro estadual, sem CNPJ, em quantidades incompatíveis com a destinação de consumidor final, para os quais não estaria sujeito à proceder a retenção do imposto relativo às operações subsequentes. No entanto, as quantidades vendidas sugerem vendas a contribuintes não inscritos, destinadas a revendas”.

A Decisão recorrida considerou Procedente o Auto de Infração, diante das razões de mérito a seguir:

VOTO

[...]

Quanto ao mérito, não houve por parte da defesa qualquer arguição. Todavia, procedi o exame dos autos, prestigiando o princípio da verdade material, tendo constatado que, de fato, restou comprovado nas planilhas de fls. 07 a 36 que a Impugnante vendeu com frequência água mineral em garrafão de 20 litros para destinatários não inscritos no cadastro estadual, e sem CNPJ, em quantidades incompatíveis com a destinação de mercadorias para consumidor final, caracterizando a contumácia e intuito comercial dos adquirentes, de modo a enquadrar os destinatários como contribuintes de direito do ICMS conforme previsão do art. 5º da Lei nº 7.014/96:

[...]

Por conseguinte, há pertinência na exigência da retenção do ICMS nas operações objeto da autuação, haja vista o que dispõe os incisos I e II do art. 8º da Lei nº 7.014/96, bem como o art. 289 do RICMS combinado com o item 3.2 do seu ANEXO 1:

Lei nº 7.014/96

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

I - 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;

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta Lei nº, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

RICMS/2012

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

ANEXO I

[...]

Deste modo, concluo que, após exames das peças acusatórias, nada verifico que possa mitigar a acusação fiscal.

Voto pela procedência do presente Auto de Infração

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 94/99 dos autos, onde tece as seguintes considerações:

1. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO INC. IV DO ART. 151 DO CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, eis que a autoridade fiscal desconsiderou por completo a constituição do crédito tributário realizado pelo contribuinte e, ato contínuo, procedeu ao lançamento fiscal a partir da malfadada Pauta Fiscal, tendo, nessa perspectiva, o contribuinte impetrado Mandado de Segurança tombado de nº 0582701-84.2016.8.05.0001, tendo o Juízo deferido a ordem liminar (doc. 1) nos seguintes termos:

“...

Posto isso, concedo a segurança liminar para, até ulterior deliberação, determinar que a autoridade coatora abstenha-se de aplicar a pauta fiscal prevista na Instrução Normativa n. 04/16, ou qualquer outra que porventura seja editada em sua substituição, com relação às operações de circulação de mercadoria envolvendo a impetrante e relacionadas a situações similares as desse caso.”

Desse modo, segundo a recorrente, estar-se-á diante do quanto previsto no art. 117 do RPAF, o qual transcreve, para concluir que *“Nessa perspectiva, infere-se que o suposto crédito tributário relativo ao auto de infração mencionado tem sua exigibilidade suspensa na forma do disposto no inc. IV do art. 151 do CTN.”*

2. A DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO SOMENTE PODE SER DEFINIDA POR LEI EM SENTIDO FORMAL: MATÉRIA JUDICIALIZADA PELO CONTRIBUINTE SEGUIDA DE DECISÃO JUDICIAL SUSPENDENDO QUAISQUER LANÇAMENTOS A PARTIR DA PAUTA FISCAL, tendo o recorrente dito que, para consecução de seu objeto social, envasa água mineral e as vende para terceiros, via de regra para distribuidoras de águas no Estado da Bahia, e que a SEFAZ entende que tal operação deve ser tributada pela Instrução Normativa nº 04/2009, alterada pela Instrução Normativa nº 050, editadas pelo Superintendente de Administração Tributária, que trata de “Pauta fiscal relativamente aos produtos que indica” a fim de fixar a base de cálculo do ICMS, que é inconstitucional e ilegal.

Infere que a base de cálculo do ICMS há de ser estabelecida pelo sujeito ativo a partir de lei formal, aprovada pela Assembleia Legislativa do respectivo Estado membro, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade, vez afrontar o art. 155 da Constituição Federal e o art. 97 do CTN.

Salienta que a pauta fiscal somente pode ser utilizada uma vez demonstrada a ocorrência das circunstâncias descritas no art. 148 e seguintes do CTN (omissos ou não mereçam fé), sendo certo que não se pode aplicar a pauta fiscal indistintamente para todo e qualquer contribuinte de

determinado segmento como ocorrido, do que cita Súmula 431 do STJ no sentido de “É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”.

Diz o apelante que foi nesse contexto que judicializou a questão, tendo o Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública concedido liminar com vistas a afastar a tributação a partir da utilização da pauta fiscal como base de cálculo da exação, o que impede a constituição de crédito tributário a partir de tal critério, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário estampada no inciso IV, do art. 151 do CTN, sendo inquestionável a ilegalidade do lançamento fiscal que exige do contribuinte recolhimento do ICMS com base na sistemática da malfadada Pauta Fiscal de forma indistinta, independentemente da exigência de contabilidade regular que utiliza como base de cálculo na constituição do crédito tributário do valor efetivamente praticado na venda da água mineral envasada.

Por fim, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, eis que a definição de base de cálculo do ICMS a partir da Instrução Normativa nº 04/2009, que define Pauta Fiscal indistintamente para os produtos comercializados pelo contribuinte, fere de morte o art. 155 da Constituição Federal e arts. 97 e 148 do CTN, bem como contraria entendimento sedimentado na Súmula nº 431/STJ, estando, inclusive, suspensa a exigibilidade do crédito tributário a partir da pauta fiscal em razão de ordem liminar proferida pelo MM Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública (doc. 01).

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte com o objetivo de modificar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS no valor histórico de R\$ 265.232,24, acrescido da multa 60%, inerente aos meses de janeiro, agosto a dezembro/2017, e janeiro a maio/2018, sob a acusação de que o recorrente deixou de proceder a retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, uma vez que vende com frequência água mineral em garrafão de 20 litros para destinatários não inscritos no cadastro estadual, sem CNPJ, em quantidades incompatíveis com a destinação de consumidor final, cujas quantidades comercializadas sugerem vendas a contribuintes não inscritos, destinadas a revendas.

Inicialmente, quanto à tese recursal de que está suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 IV do CTN, e art. 17 § 2º II do Decreto nº 7.629/99 (RPAF), visto que impetrou Mandado de Segurança, tendo o Juízo deferido a ordem liminar para que a autoridade coatora se abstenha de aplicar pauta fiscal em relação às operações de circulação de mercadoria envolvendo a impetrante, *devo ressaltar* que a aludida ordem judicial não se aplica ao caso sob análise, pois não se impõe a pauta fiscal ao contribuinte, mas sim a Margem de Valor Agregado **ao preço aplicado pelo próprio recorrente**, na condição de sujeito passivo por substituição/industrial, **relativo às operações subsequentes**, para apuração da base de cálculo da substituição tributária, quando das vendas realizadas no Estado da Bahia de água mineral em garrafão de 20 litros, cujas quantidades comercializadas sugerem vendas a contribuintes não inscritos, destinadas a revendas, conforme art. 289 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), item 3.2 do Anexo I, e Protocolo ICMS 11/91.

Portanto, ao contrário do que alega o recorrente, no caso concreto, o autuante não desconsiderou o preço praticado pelo contribuinte, mas sim, por verificar, nos termos do art. 5º da Lei nº 7.014/96, volume que caracterizou intuito comercial de garrafões de água de 20 litros comercializadas para destinatários não inscritos no cadastro estadual, exigiu o ICMS-ST **relativo às operações internas e subsequentes**, na condição de sujeito passivo por substituição do remetente industrial.

Logo, não se trata de pauta fiscal e muito menos de desconsideração do valor praticado pelo contribuinte, como alega o recorrente.

Ademais, saliente-se que na hipótese de que existisse medida judicial proposta pelo sujeito passivo específica à matéria objeto do lançamento de ofício, **o que não ocorreu**, mesmo assim não haveria tão-somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como pretende o apelante, mas também a renúncia pelo sujeito passivo ao poder de recorrer na esfera administrativa, conforme previsto no mesmo dispositivo legal invocado pelo recorrente, o que olvidou, o que tornaria a análise de sua peça recursal prejudicada, ensejando a remessa do Auto de Infração à DARC para inscrição na Dívida Ativa, como previsto no art. 126 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), e art. 117 § 1º II do RPAF.

Quanto à tese recursal de que a base de cálculo do ICMS há de ser estabelecida pelo sujeito ativo a partir de lei formal, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade, *devo registrar* que tal vertente está lastrada numa premissa falsa de que a exação decorreu da aplicação de pauta fiscal, fato este já devidamente analisado e comprovado, que no lançamento de ofício não se exige o ICMS sobre operações próprias do recorrente e nem tampouco se desconsidera o valor praticado nas vendas para seus clientes, mas sim na condição de sujeito passivo por substituição, o ICMS-ST **relativo às operações internas e subsequentes**, aplicando para apuração da base de cálculo da substituição tributária, a Margem de Valor Agregado prevista sobre **o preço aplicado pelo próprio recorrente**.

Ademais, em que pese o art. 125 do COTEB prever que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade e negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, devo esclarecer que os arts. 6º e 8º, II da LC nº 87/96, recepcionado no art. 23 da Lei nº 7.014/96, estabelecem que:

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.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

[...]

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, 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, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

[...]

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida, visto que a citada ordem judicial não se aplica ao caso em análise, pois não se impõe a pauta fiscal ao contribuinte sobre suas próprias operações, eis que no lançamento de ofício se exige o ICMS-ST relativo às operações internas e subsequentes, a partir do preço aplicado pelo próprio recorrente, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsão legal.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **087461.0006/20-1**, lavrado contra **EMPRESA DE ÁGUAS ITAY LIMITADA**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$265.232,24**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42 II “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS