

A. I. Nº - 298624.0005/20-7
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S. A.
AUTUANTES - JOSÉ MACÊDO DE AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/11/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0180-02/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. CONTRIBUINTE INSCRITO NA BAHIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. O acolhimento de parte dos argumentos defensivos apresentados levou à redução do valor lançado na autuação. Infração parcialmente subsistente. Negado o pedido para realização de diligência/perícia. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 24 de fevereiro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$88.352,43, além de multa de 60% pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **08.50.02.** Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2017, janeiro a dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019.

Tempestivamente, o autuado, por seu procurador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 38, onde após reproduzir os fatos, indica que o trabalho fiscal partiu de uma análise superficial das operações auditadas, bem como de critérios inequivocamente distorcidos da legislação aplicável.

Firma não poder prosperar a alegação fiscal, uma vez que as notas fiscais objeto da autuação retratam situações afastadas do campo de incidência de ICMS ST, seja por que se desconsiderou particularidades previstas na legislação que deveriam ser adotados no cálculo do tributo devido, o que, se observado, levará a conclusão de inexistência de saldo a recolher, ou ao menos, a sua revisão.

Frisa pretender fazer prova de seus argumentos lançados, com base em documentação contábil, em especial cópias de notas fiscais e declarações prestadas por seus clientes envolvidos nas operações objeto da autuação.

Por força do princípio da verdade material, de plano, requer que lhe seja franqueada a oportunidade de apresentar, ao menos até o julgamento em primeira instância, documentação comprobatória, ainda que por amostragem, em razão, essencialmente, do excessivo volume de operações que compõem a autuação (aproximadamente 300), que possa corroborar com os seus argumentos, o que, inclusive, coaduna-se com o princípio da verdade material, o qual rege o contencioso administrativo segundo as valiosas lições de Hely Lopes Meirelles, reproduzido.

Ademais, caso se entenda como necessária a apresentação de alguma documentação complementar ao seu convencimento, também por força do nomeado princípio, fica, desde já, à disposição para apresentar os documentos solicitados.

Fala que conforme é de conhecimento, no regime de ICMS ST, em que se fundamenta o lançamento questionado, “... o substituto, embora não tenha realizado o fato impositivo, é posto na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária...”; “...parte-se do pressuposto

de que o fato imponible ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo (...)”, nas palavras de Roque Carrazza.

Sustenta-se tratar de exceção, portanto, à regra segundo a qual a “*obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador*”, contida no artigo 113, § 1º do CTN -, sendo embasada no denominado princípio da praticidade que “*(...) tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular*”, e a pretexto de se evitar a evasão fiscal.

Portanto, em que pese represente uma exceção à regra geral e espécie de tributação de um fato presumivelmente ocorrido, o regime jurídico aplicável e que deve ser observado para se aferir a legitimidade da tributação é aquele vigente sob a figura do substituído, o qual, em tese, seria responsável pela realização da operação futura tratada como fato gerador e cuja responsabilidade pelo recolhimento devido é transferida ao substituto. Nesse sentido, traz ensinamentos de Heleno Taveira Torres, e, a rigor, conforme leciona a doutrina, a substituição tributária almeja a antecipação do imposto, e não a sua criação.

Assegura ser este exatamente o caso do presente Auto de Infração, pois, conforme será a seguir evidenciado, a rigor do regime jurídico aplicável às operações subsequentes à venda promovida, estas se encontram evidentemente afastadas do campo de incidência do imposto, seja pela natureza dos seus clientes, seja pela própria inexistência de operação subsequente.

Menciona que dentre as operações objeto de exigência do ICMS ST, na presente autuação, foram relacionadas vendas de mercadorias efetuadas e que, pela natureza dos seus clientes e das atividades prestadas por estes, por si só, estão inequivocamente afastadas da sistemática de recolhimento do ICMS e, pois, da sistemática de substituição tributária, uma vez que sequer existem operações internas subsequentes e passíveis de tributação, ainda que de forma antecipada.

Ou seja, uma vez que, consoante já sustentado, o regime aplicável ao ICMS ST é aquele incidente sobre as supostas operações subsequentes e cuja ocorrência é presumida, inexistindo operações posteriores, ou caso as mesmas estejam afastadas do campo de incidência do imposto, não há, portanto, tributo a ser antecipado, conseqüentemente, dever de submissão da Impugnante ao regime em questão na qualidade de substituta tributária.

Assevera a ilegitimidade das exigências recaídas sobre operações de remessa de mercadorias para pessoas jurídicas nas situações em que a mercadoria adquirida foi utilizada para consumo próprio do cliente (consumidor final), sem que haja saída subsequente, assim, como por exemplo, na hipótese de aquisição de mercadorias por pessoas físicas, na hipótese em questão inexistente operação subsequente alcançada pelo campo de incidência do ICMS, uma vez que os seus clientes não podem ser tratados como sujeitos passivos do imposto, em especial por não terem o condão de realizar o fato gerador, isto, pois, conforme já frisado, as mercadorias adquiridas foram utilizadas para consumo próprio dos adquirentes.

Traz como exemplo a operação retratada pelas Notas Fiscais 810.581 e 814.885, pelas quais remeteu mercadorias para o Instituto de Desenvolvimento Social pela Música – IDSM (vide Comprovante de Inscrição Estadual que anexa), sendo o objeto social do referido cliente observado no próprio cadastro da pessoa jurídica perante a Receita Federal do Brasil consiste em: Serviços de assistência social sem alojamento; ensino de música, Produção Musical, Gestão de espaços para artes cênicas, espetáculos e outras atividades artísticas, atividades de associações de defesa de direitos sociais e atividades de organizações associativas ligadas à cultura e à arte.

Garante que referidas atividades não se enquadram, sob nenhum aspecto, ao âmbito de incidência do imposto e a mercadoria adquirida assim o foi para consumo próprio do cliente, ou seja, trata-se de situação absolutamente alheia ao campo de incidência do ICMS.

Destaca, também, outras vendas de mercadorias para pessoas jurídicas, as quais adquiriram os bens tão somente para utilização dos mesmos em consumo próprio, a exemplo das operações

realizadas com os clientes Wobben Windpower Indústria e Comércio Ltda. (IE 118.459.570 doc. anexo) e Cervejaria Petrópolis da Bahia Ltda. (IE 100.852.202, doc. anexo), vide Notas Fiscais 767.995, 846.808 e 847.024.

Argumenta que conforme é de conhecimento notório, as duas pessoas jurídicas acima, tendo em vista os CNAE's anexados, em nada se relacionam com a exploração de atividade econômica ligada ao aço, isto é, não são revendedores e tão pouco, industrializadores do referido segmento, se enquadrando como verdadeiros consumidores finais, razão pela qual, não há que se falar em aplicação da MVA, esta utilizada apenas nos casos de revenda.

Portanto, com base nas razões acima, devem ser extirpadas do lançamento as exigências que tenham relação com remessas de mercadorias para clientes pessoas jurídicas e consumidoras finais, finaliza.

A seguir, indica que além das situações supra, há, ainda, inúmeros erros relativos ao cálculo do ICMS ST supostamente devido e apontado pela Fiscalização que, se reparados, certamente levarão à exclusão integral do montante exigido ou, ao menos, a sua redução.

Inicialmente, com o intuito de melhor compreender os tópicos subsequentes, assevera que as mercadorias objeto das operações de remessa autuadas encontravam-se abarcadas por benefício da redução da base de cálculo, previsto no RICMS/2012, nos termos do Convênio ICMS 33/96 (reproduzido), incorporado à legislação do Estado da Bahia pelo artigo 266 do RICMS/2012, igualmente transcrito.

Insiste que todas as mercadorias envolvidas nas operações praticadas e analisadas pelo Fisco encontram-se submetidas aos permissivos legais em questão. É o caso dos bens relacionados na tabela apresentada.

Pontua que a submissão de tais mercadorias ao aludido benefício de redução da base de cálculo irá influenciar diretamente na apuração da "MVA Ajustada" e, conseqüentemente, no montante a título do tributo, diante da utilização de MVA equivocada para o cálculo do ICMS devido em relação a determinados produtos (Notas Fiscais de todo o ano de 2017 e do mês de janeiro de 2018).

Em continuidade à análise e demonstração das impropriedades contidas no cálculo do Fisco, assevera que novamente a auditoria se equivocou em seus cálculos, no tocante à MVA ajustada prevista para parte das operações, distorcendo o valor do ICMS ST.

Para se exemplificar o acima exposto, destaca a Nota Fiscal 737.310, de 11/01/2017, relativa à remessa da mercadoria "ARAME BTC RECOZIDO P/AMARRACAO E CONSTRUCAO 2,11 MM", para a qual o cálculo realizado pelos autuantes observou a sistemática que reproduz (vide planilha que acompanha a autuação para as operações correspondentes ao mês de janeiro de 2017).

Percebe, portanto, que a MVA original indicada, a qual deve ser consultada no próprio Anexo ao Protocolo ICMS, bem como no RICMS/2012, sujeito a alterações no curso do tempo, foi de 64,45%, percentual esse vigente tão somente a partir de 01/02/2018, por força do Decreto Estadual nº 18.085/2017, de 22/12/2017, o que pode ser confirmado pela simples leitura do próprio Anexo Único ao RICMS/2012, reproduzido.

Também consoante extrai do Anexo Único ao RICMS/2012 já reproduzido, a MVA original vigente à época da realização da operação em questão (janeiro de 2017) era de 53,24%, de tal sorte que, se adotada a MVA correta, não há que se falar em ICMS a ser recolhido, conclui.

Portanto, sustenta inexistir ICMS ST a ser recolhido para todas as operações destacadas na planilha anexa (para todo o ano de 2017, e para o mês de janeiro de 2018), uma vez que não há a suposta diferença apontada pelo Fisco e que vem sendo exigida no presente lançamento entre o valor auditado como devido (com equívoco na MVA aplicável) e aquele já recolhido.

Aponta existir outra importante irregularidade encontrada nos cálculos da auditoria consistente em ter considerado a MVA prevista genericamente em função dos produtos, que desconsidera qualquer especificidade que interfira em seu cálculo, como a aplicação de alíquota interna do

ICMS, em função da qual é apurada, diferente da regra, como no caso dos autos, em que está prevista a incidência do imposto, na operação interna subsequente, sob uma alíquota reduzida, o que, inegavelmente, levou à diferença de ICMS ST exigido.

Tem como indissociável que a margem de valor agregado é mecanismo para se aferir “a base de cálculo”, para fins de substituição tributária (artigo 8º, da Lei Complementar 87/1996). Se por essencial, a “base de cálculo” do imposto é o valor da operação (medida de riqueza passível de tributação), por óbvio que o seu valor presumido (no caso de substituição para frente), visa a alcançar, se não igual, o valor mais próximo possível do preço final a ser praticado, o que implica em considerar no seu cálculo os benefícios fiscais existentes, notadamente porque interferirão no preço final da mercadoria.

Invoca ser este o objetivo (presumir o preço que será praticado na realidade), tanto que o STF, no seu papel de guardião da Constituição, fixou, em repercussão geral, a tese de que “*É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida*” (RE 593849), tendo aquela Corte acolhido a doutrina tradicional que já fazia coro nesse sentido, a exemplo de Roque Antônio Carrazza.

Resume que, se no caso sob exame, a legislação optou por fixar a carga tributária máxima ao final do ciclo de circulação da mercadoria, limitando-a à aplicação de uma alíquota efetiva de 12%, considerando ser a margem de valor agregado obtida em função da alíquota interna, tal alíquota reduzida deverá ser considerada no seu cálculo, notadamente pelos motivos acima alinhavados.

Ressalta que de maneira nenhuma se apregoa a desobediência ao RICMS, haja vista que a legislação estadual vincula a fiscalização e a própria instância julgadora administrativa, ainda quando eivada de vícios (salvo algumas exceções), mas tão somente que as MVA nominalmente reportadas no regulamento (inclusive a ajustada), que assim o foram, certamente, por uma questão de praticidade, pois abrevia o laboro da apuração ao já informar o resultado da fórmula de sua aferição, consideraram apenas as situações gerais, ou seja, a regra, e não as exceções, como operações agraciadas com benefício fiscal. Neste caso, impõe-se a aplicação “manual” da fórmula, a fim de ajustá-la conforme o benefício incidente no caso concreto examinado, sob pena de desvirtuar a finalidade da margem de valor agregado.

Invoca o Protocolo ICMS 26/2010 que estabelece, em sua cláusula terceira, §1º, III, a fórmula de cálculo da MVA ajustada, da maneira copiada.

Na esteira dos fundamentos acima, portanto, no cálculo do valor da MVA ajustada mediante aplicação de sua equação legal há que se tomar em conta a alíquota de 12% aplicável, por exemplo referente aos produtos classificados na espécie da NCM 7217, nos termos do artigo 266, II, “b” (além da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 33/96), finaliza.

Explicita significar dizer, na prática, que a variável da fórmula “ALQ intra” reflete o percentual da carga tributária efetiva (visando aproximar-se - nos termos utilizados pela doutrina em evidência - “razoavelmente” da realidade que se presume), repisa, impondo-se, no caso *sub judice*, utilizar-se, na fórmula, de uma alíquota interna de 12% (doze por cento), ao contrário do percentual equivocadamente utilizado pela fiscalização (18%).

Para se exemplificar o acima exposto, menciona a situação da Nota Fiscal 100.2011, de 19/12/2019, relativa à remessa da mercadoria “BELGO 60 CA60 5,00 BARRA RETA 12,00 METROS”, para a qual o cálculo do Fiscal observou a sistemática abaixo reproduzida (vide planilha que acompanha a autuação – Coluna “BM – BC ST”), conforme apresentada.

Extraí do exemplo supra, que se utilizou no cálculo, como “ALQ intra”, o percentual de carga tributária de 18% (alíquota cheia), quando na verdade, por força do benefício referente à redução da base de cálculo da mercadoria, deveria utilizar a alíquota de 12% (alíquota efetiva), o que fez

com que a MVA ajustada se tornasse maior em relação à qual deveria ser aquela indicada nos cálculos que apresenta.

Enfim, por todo exposto, há que se utilizar a alíquota de 12% no cálculo da MVA ajustada, quer seja em observância a letra “seca” da lei, que prevê que se tome em conta, na sua equação, a alíquota interna e, no caso, a alíquota interna é, de fato, de 12%, exigindo, em caso de discordância, a alteração da legislação (questão de política fiscal); quer seja porque o benefício da base de cálculo deve incidir sobre o preço a ser realmente praticado (ou, o mais razoavelmente próximo ao mesmo), considerando, por óbvio, todos os fatores aferíveis na sua formação, quanto mais aqueles perfeitamente palpáveis, sob pena do benefício concedido não alcançar toda a sua extensão.

Constata, do exemplo acima, que, para se chegar à MVA ajustada de 0,6445, o fiscal também se equivocou quanto ao percentual da MVA Original (outra variável da fórmula), uma vez que utilizou o índice previsto no “RICMS/02” (45%), em detrimento do índice indicado no Protocolo ICMS nº 26/20108 (33%) que lhe é posterior e de que o Estado é signatário (obrigando-se, portanto, a cumpri-lo, dada a sua natureza impositiva – e não autorizativa), o que adicionou sua parcela de contribuição para que o resultado da MVA ajustada fosse maior do que o correto.

É dizer, o ICMS ST supostamente devido foi calculado em montante superior ao de fato exigido, nos termos da legislação. Se reparadas as circunstâncias em questão, certamente inexistiria qualquer valor a ser recolhido, visto que efetuou o recolhimento do ICMS ST nos exatos termos da legislação, logo, não há que se falar em diferença devida, em razão do equívoco no montante auditado, garante.

Ainda, também nesse ponto o caso acima foi citado, por amostragem, em razão da complexidade e volume de dados a serem levantados, pugnando pela juntada da planilha em mídia eletrônica, a partir da qual fica evidenciada a origem da diferença entre os cálculos do fisco/contribuinte, que poderá ser corroborada/complementada por prova pericial, conforme raciocínio fundamentado no item infra.

Por fim, esclarece que, na sua apuração, reduz a base de cálculo “real” a 66,66666666666667%, a fim de que a incidência do imposto resulte numa carga tributária final de 12% sobre o valor da operação, para na sequência aplicar a alíquota de 18%, ao passo que o Fisco aplica, diretamente, sobre a base “cheia”, a alíquota de 12%, o que pode, eventualmente, acarretar uma diferença mínima, em decorrência do arredondamento do cálculo relativo à redução da base de cálculo, sobretudo conforme o número de casas decimais se considere, contudo sem maiores interferências relevantes no resultado.

Aponta outra incongruência encontrada nos cálculos efetuados pela Auditoria fiscal e que contraria ao determinado na legislação aplicável, quanto à utilização, de forma equivocada, do montante a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na metodologia de apuração do ICMS ST supostamente devido.

É que, nos termos do artigo 23 da citada Lei Estadual 7.014/1996, a base de cálculo do ICMS ST referente às operações subsequentes deve ser calculada observando a sistemática que indica.

Ocorre que, não obstante a legislação estadual determinar a inclusão, na base de cálculo do imposto, dentre outras parcelas, o montante a título de IPI transferível aos adquirentes da mercadoria, força é convir que tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com as demais regras do ordenamento jurídico que norteiam a sistemática de recolhimento do ICMS, em especial os ditames constitucionais, além do disposto na Lei Complementar Federal 87/96, a qual, por força do artigo 155, §2º XII, “i”, da Constituição Federal detém competência para fixação da base de cálculo do imposto. Reproduz ambos os artigos mencionados.

Ou seja, a rigor das normas precitadas, o IPI não integra a base de cálculo do ICMS, seja o próprio, seja aquele submetido à sistemática da substituição tributária, quando preenchidos os seguintes requisitos: que a operação de remessa seja realizada entre contribuintes do imposto e

destine mercadorias para processo de industrialização ou comercialização, configurando, ainda, fato gerador de ambos tributos (ICMS e IPI).

Com efeito, caso não seja observada na operação praticada e objeto de tributação pela autuação algum dos elementos acima citados, torna-se plenamente ilegítima a pretensão do Fisco em fazer recair a exigência do ICMS ST com a inclusão do valor destacado a título de IPI. Dita situação, contudo, foi equivocadamente realizada pela auditoria fiscal quando do cálculo do imposto exigido sobre inúmeras operações, trazendo exemplo do que se verifica da cobrança referente a inúmeras Notas Fiscais envolvidas na autuação.

Entende que dito procedimento contraria os preceitos já citados no artigo 155, XI, da CR/88, bem como artigo 13, §2º, da LC 87/96, visto que, para muitas operações retratadas na planilha anexa a autuação, as mercadorias supostamente sujeitas ao ICMS ST tiveram procedência de seu estabelecimento matriz industrial.

Portanto, no tocante às operações exemplificadas supra, percebe que foram preenchidos todos os requisitos legais hábeis ao afastamento da inclusão do imposto federal na base de cálculo do ICMS próprio do sujeito passivo quando da apuração do ICMS ST, pois:

- Remeteu mercadorias para clientes contribuintes do imposto, o que pode ser verificado por simples consulta das atividades sociais destes últimos, tanto no site da RFB, bem como nos próprios cadastros da SEFAZ/BA;
- A remessa da mercadoria destinou-se à comercialização ou industrialização por parte dos clientes, o que também pode ser confirmado a partir da leitura do objeto social destes últimos, pela mesma sistemática acima definida;
- Por fim, a operação praticada representa fato gerador tanto do ICMS, bem como do IPI, ante à sua situação de industrial, conforme já exposto;

Tem como inquestionável, portanto, que também nesta parcela merece ser revisado o lançamento, pois, após a determinação de exclusão do IPI da base de cálculo do ICMS próprio e que servirá de marco para a aplicação da MVA com vistas à determinação da base do ICMS ST, certamente será verificado que inexistia imposto a pagar na sistemática de substituição tributária em relação a mercadorias remetidas para clientes com o intuito de comercialização ou industrialização, tal como inúmeras situações retratadas pelas notas fiscais relacionadas na autuação, o que poderá ser comprovado pela prova pericial abaixo requerida.

Por fim, ainda nesse ponto, não somente postula pela juntada de documentação complementar hábil a corroborar com os seus argumentos, bem como pela realização de prova pericial nos termos dos fundamentos lançados no item abaixo, invocando os termos do artigo 123, §3º, do “Decreto Lei nº 7.629/1999”, e o artigo 145 do mesmo diploma legal a seu favor.

No caso em exame, conforme demonstrado pela vasta argumentação acima, garante que grande parcela da autuação decorreu da metodologia e análise, com o devido respeito de que o laboro fiscal é merecedor, superficial realizada pela auditoria fiscal em relação às operações de remessa de mercadorias praticadas pela empresa ao Estado da Bahia, não se atentando para a natureza das operações, ou mesmo cometendo equívocos de cálculo, dentre esses:

- Utilização de MVA indevida, por desconsiderar a alíquota intra aplicável ao caso, em função da qual é calculada;
- Inclusão indevida do IPI na base de cálculo do ICMS próprio;
- Utilização indevida da MVA original, deixando de observar o que dispõe o Protocolo ICMS 26/2010.

Portanto, para a completa compreensão da matéria e deslinde do feito tem como necessário realizar uma nova análise detalhada e precisa de todas as notas fiscais objeto da autuação, revisando o trabalho da auditoria fiscal, operação a operação, sobremaneira confirmando-se em qual quantidade as situações acima destacadas comprometeram as conclusões da auditoria (do

que restará provada a ausência de valor a recolher), com o intuito de conferir maior segurança aos nobres julgadores, nada obstante a planilha ora carreada, em mídia eletrônica, demonstre, justamente, que os equívocos cometidos no cálculo do fiscal culminaram na diferença de imposto contra ela lançada, refazendo o cálculo operação a operação.

Diz que igual maneira, a perícia se prestará para comprovar a propriedade dos argumentos de inclusão indevida do IPI na base de cálculo, nada obstante já se disponha das notas fiscais que comprovam a necessidade de sua exclusão da base de cálculo do ICMS.

Aponta que no caso em tela, a autuação remonta a inúmeras operações, tornando-se necessária a perícia, sobretudo para condensar/corroborar as informações/cálculos trazidos pela defesa, para que não haja dúvidas sobre a impropriedade do lançamento.

Reitera ser o procedimento tributário administrativo regido pelo aludido princípio da verdade material, sendo que, em se tratando de uma autuação eivada de irregularidades e superficialidades especificamente demonstradas (e não apenas alegadas), não pode tão somente ter que demonstrar a propriedade de seus argumentos, visto competir à Fiscalização, a rigor das exigências impostas pela legislação em face do ato de lançamento, exaurir e delimitar a matéria tributável.

Atendendo ao citado artigo 145 do RPAF/99, requer seja deferida a realização de perícia/diligência, com base na fundamentação acima exposta, e neste sentido, apresenta quesitação, bem como indica a sua assistente técnica.

Observa, por fim, que em prevalecendo a exigência fiscal, ainda que parcialmente, deve ser afastada no que se refere à multa imposta no importe de 60% da exação tida por devida, à teor da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (artigo 150, inciso IV, da Carta Magna).

Indica ter o legislador constituinte se referido à obrigação principal e não especificamente ao tributo, o que conduz a uma interpretação extensiva que autoriza a aplicação do princípio em tela para as multas, sobretudo porque, qualquer que seja a origem de uma determinada sanção administrativa, deve esta atender ao requisito da proporcionalidade (um dos aspectos do princípio da razoabilidade emanado do artigo 5º, inciso LIV da Constituição, por se tratar do aspecto substancial do *due process of law*), obstando a imposição desmedida de penalidade, sem ponderação quanto às circunstâncias materiais da infração.

Sobre o tema, traz duas decisões do STF no sentido de que as multas na seara formal devem sofrer limitação quantitativa, em homenagem à garantia do não confisco, e uma vez que a multa agride desproporcionalmente o patrimônio do contribuinte, se caracteriza a exigência como confisco indireto, e por isso, deve ser afastada, em sede de pedido sucessivo.

Finaliza no sentido de requerer o conhecimento e provimento da presente impugnação, a fim de ser reconhecida a insubsistência do crédito tributário em referência, e extinto o presente Auto de Infração, ou, sucessivamente, reduzido o valor da penalidade exigida para patamares razoáveis e que respeitem a vedação ao efeito de confisco, consoante exposição.

Ratifica o pedido de perícia, requerendo, ainda, a expedição de ofício aos destinatários, para que esclareçam a utilização dada às mercadorias reportadas pelas notas fiscais objeto da autuação, ou que se adote qualquer outra diligência que entender pertinente para este fim, com base nos artigos 138, § 1º, 145 e 148 do RPAF/99.

Na informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 117 e 118, após transcreverem os argumentos defensivos apresentados, indicam que as operações, em quase sua totalidade, estão dentro da substituição tributária, e para dirimir quaisquer dúvidas, anexam os CNAE de todas as empresas (fls. 123 a 129).

Observam que as empresas revendem produtos, exceto “o Instituto de Desenvolvimento Social pela Música – IDSM”, com duas operações, “Wobben Windpower Ltda.”, com uma operação, “Cervejaria Petrópolis Ltda.”, com duas operações, e neste caso, como o produto está na substituição tributária calcularam a DIFAL sem a partilha, como o valor a ser cobrado gera

imposto menor do que o destacado pelo autuado, tendo sido retiradas as operações da planilha, observando que os CNAE de tais empresas não indicam operações para revenda, salientando que o contribuinte, por ter destacado o ICMS ST, tem a obrigação de recolher o imposto.

Apresentam os valores remanescentes em planilha.

Com relação a MVA, igualmente acatam os argumentos defensivos para as operações das notas fiscais 737.310, 737.311, 737.312, mercadorias de NCM 7217.10.90, no mês de janeiro de 2017, cuja MVA correta é 53,24% e não 64,45%, como estabelece o Anexo Único, gerando uma diferença a recolher de R\$ 1,13, também em janeiro de 2017.

Em relação à inclusão do IPI na base de cálculo, garantem ter cumprido com a legislação estadual, como atesta o contribuinte à fl. 32.

Quanto à redução da base de cálculo, garantem ter cumprido a legislação estadual, como atesta o contribuinte na fl. 32, reproduzindo o teor do artigo 266, inciso II, do RICMS/12, acerca da redução de base de cálculo, esclarecendo que a apropriação deste benefício tanto pode ser feito se reduzindo proporcionalmente à base de cálculo acima indicada, aplicando-se a seguir, a alíquota “cheia” de 18%, como mantendo a base original e utilizando a alíquota de 12%, sendo o resultado encontrado o mesmo, e deste deverá ser abatido o crédito da operação de origem para se chegar ao valor do ICMS devido.

Ressaltam que as MVA utilizadas a partir de fevereiro de 2017 estão plenamente de acordo com o previsto na legislação, reproduzindo o Anexo 1 ao RICMS/12, vigente à época dos fatos geradores.

Por fim, remetem o feito para prosseguimento do trâmite junto ao CONSEF.

Apresentam demonstrativo retificado às fls. 119 a 122.

Tendo sido os autos encaminhados ao CONSEF em 16/09/2020, sem que o autuado tomasse conhecimento do teor da informação fiscal prestada (fl. 131), em 28/10/2020 esta Junta de Julgamento Fiscal determinou a realização de diligência, com o fito de que fosse sanado tal equívoco, com prazo para manifestação da mesma (fl. 220).

Em atenção ao quanto solicitado, foi o sujeito passivo intimado por via postal através de Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 221 e 222), motivo pelo qual apresentou requerimento de fl. 224, solicitando dilatação de prazo não inferior a trinta dias, com fulcro no artigo 2º do RPAF/99, para apresentar a sua manifestação, tendo sido deferido o pedido através do Sr. Inspetor da IFEP Comércio em 28/05/2021 (fl. 226).

Diante da concessão de trinta dias, foi a empresa mais uma vez intimada (fl. 227), retornando ao processo para se manifestar (fls. 229 a 234), inicialmente, no sentido de que, ao contrário do que sustentam os autuantes, não há que se falar em exigência de ICMS-ST nas operações em que, eles mesmos reconhecem, não se tratarem compra para revenda.

Fala que conforme asseverado na própria impugnação, no caso de substituição tributária, o regime aplicável do ICMS é aquele incidente sobre as supostas operações subsequentes e cuja ocorrência é presumida, de sorte que inexistindo operações posteriores, ou caso as mesmas estejam afastadas do campo de incidência do imposto, não há, portanto, tributo a ser antecipado, consequentemente, dever de submissão ao regime em questão na qualidade de substituta tributária.

Aduz que conforme leciona a doutrina, a exemplo de Heleno Taveira Torres, a substituição tributária almeja a antecipação do imposto e não a sua criação: *“Na substituição tributária ‘para frente’ parte-se do pressuposto de que o fato impositivo ocorrerá no futuro e que, portanto, é válida a cobrança antecipada do tributo...”*.

Frisa que, uma vez inexistindo operação de revenda, consoante reconhecido pelos próprios autuantes, não há que se falar em exigência do ICMS-ST para tais operações, razão pela qual não merece prosperar o entendimento exarado na informação fiscal.

Por outro lado, especificamente no que se refere ao argumento no sentido de que houve descon sideração do benefício da redução da base de cálculo aplicável a determinados produtos, ante a inobservância do benefício fiscal amparado no Convênio ICMS 33/96 (artigo 266 do RICMS/2012), cuja interpretação infere que tais itens abarcados pela norma devem se submeter, nas respectivas operações internas, a uma carga tributária equivalente à aplicação de uma alíquota de 12% (doze por cento) e não 18% (dezoito por cento), a Fiscalização se manifestou no sentido de que sua operação estaria correta, eis que a metodologia utilizada chegaria à mesma conclusão da metodologia apontada pela defesa.

Contudo, após análise das operações, nota que a Fiscalização insiste na manutenção da aplicação da MVA (ajustada) incorreta na parte remanescente das operações, isso porque, a título de exemplo, considerando os parâmetros corretos para operação que envolve a “Nota Fiscal 100.2011”, com a MVA original de 45%, a alíquota interestadual de 7% e, finalmente, a alíquota interna de 12%, a MVA ajustada correta seria de 53,24% e não de 64,45% como considerado pela Fiscalização, o que justifica a diferença apurada exigida para esta operação, equívoco este que se arrasta para todas as operações que abarcaram as NCM supracitadas, consoante tabela apresentada.

Realça que conforme exposto linhas acima, considerando que o regime jurídico aplicável no caso de substituição é aquele que rege as operações subsequentes praticadas pelo substituído, sobremaneira porque o ICMS-ST visa antecipar o imposto que efetivamente seria devido nas operações subsequentes e não criar imposto, não há justificativa para a descon sideração da alíquota de 12% no cálculo da MVA ajustada, o que certamente conduz à insubsistência do Auto de Infração.

Não bastasse, também constata, do exemplo acima, que, para se chegar à MVA ajustada de 0,6445, o fiscal também se equivocou quanto ao percentual da MVA Original (outra variável da fórmula), uma vez que utilizou o índice previsto no RICMS/12 (45%), em detrimento do índice indicado no “Protocolo ICMS 26/20104” (33%) que lhe é posterior e de que o Estado é signatário (obrigando-se, portanto, a cumpri-lo, dada a sua natureza impositiva e não autorizativa), o que adicionou sua parcela de contribuição para que o resultado da MVA ajustada fosse maior do que o correto.

Quanto à inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS, em que pese a argumentação fiscal no sentido de que apenas cumpriram o que determina a legislação, na base de cálculo do imposto, dentre outras parcelas, o montante a título de IPI transferível aos adquirentes da mercadoria, força é convir que tal dispositivo deve ser interpretado em consonância com as demais regras do ordenamento jurídico que norteiam a sistemática de recolhimento do ICMS, em especial os ditames constitucionais, além do disposto na Lei Complementar Federal 87/96, a qual, por força do artigo 155, § 2º XII, “i”, da Constituição Federal (CR/88) detém competência para fixação da base de cálculo do imposto.

Ou seja, a rigor das normas precitadas, assevera que o IPI não integra a base de cálculo do ICMS, seja o próprio, seja aquele submetido à sistemática da substituição tributária, quando preenchidos os seguintes requisitos: que a operação de remessa seja realizada entre contribuintes do imposto e destine mercadorias para processo de industrialização ou comercialização, configurando, ainda, fato gerador de ambos tributos (ICMS e IPI).

Observa que, caso não seja constatada na operação praticada pela autuada e objeto de tributação pela autuação algum dos elementos acima citados, torna-se plenamente ilegítima a pretensão do Fisco em fazer recair a exigência do ICMS ST com a inclusão do valor destacado a título de IPI.

Dita situação, contudo, foi equivocadamente realizada pela auditoria fiscal quando do cálculo do imposto exigido sobre inúmeras operações, a exemplo do que se verifica da cobrança referente a inúmeras Notas Fiscais envolvidas na autuação, razão pela qual a mesma não se mostra subsistente, arremata.

Reitera, almejando o esclarecimento dos fatos, em atenção ao princípio da verdade material previsto no RPAF/BA, seja deferido o seu pedido de diligência/prova pericial, para que sejam os

autos, ao menos, devolvidos aos atuantes para que os cálculos sejam realizados considerando o percentual correto para fins da aferição da correta MVA ajustada (ALIQ intra).

Por fim, no ensejo, sustenta os argumentos já apresentados em relação aos demais equívocos perpetrados pelo Fisco, inclusive quanto à ilegitimidade das penalidades cominadas, por ofensa ao princípio do não confisco, bem como no que toca às mercadorias destinadas a consumidores finais que não foram objeto de retificação da autuação e também em relação ao equívoco no cálculo da auditoria fiscal por ter desconsiderado o benefício em testilha nas demais operações, requerendo, ainda, a homologação da correção da MVA, referente ao mês de janeiro de 2017 (MVA de 64,45% para 53,24%), com o intuito de que a infração seja declarada insubsistente, ou ao menos seja reduzida.

À fl. 237, um dos atuantes se manifesta no sentido de que diante da redundância dos argumentos do contribuinte, reproduzindo a argumentação defensiva, que foi devidamente contestada na informação fiscal (fls. 117 a 129), motivo pelo qual remete para julgamento.

Presente na sessão de julgamento, do advogado da empresa autuada, Dr. Raphael Coelho de Queiroz, OAB/MG 165.937, o qual em sede de sustentação oral, basicamente reiterou os argumentos anteriormente postos, tanto em sede de impugnação como de manifestação posterior, seja pela existência de consumidores finais, a MVA original foi utilizada de maneira incorreta, de janeiro de 2017 a 2018, além da utilização incorreta da MVA ajustada aplicada incorretamente em todos os produtos da autuação, inclusive com a alíquota equivocada (ALQ) utilizada pelos atuantes, não havendo também que se falar em incidência de IPI na base de cálculo do ICMS ST, fato não observado pelos atuantes, reiterando o pedido de diligência já formulado.

Reforça o caráter confiscatório da multa aplicada, reiterando, mais uma vez, os termos da defesa e manifestação apresentadas, bem como os documentos colacionados ao feito.

VOTO

O presente lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão, via DTE, mensagem 150.182, de Intimação Para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestações de Informações em 04/02/2020 (fl. 06).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 08 a 11, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 12.

A ciência do lançamento ocorreu por meio postal, através de Aviso de Recebimento dos Correios em 05/03/2020, consoante documentos de fls. 14 e 15.

Os atuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.

Não constam nos autos os arquivos de que nos fala o artigo 8º, §§ 3º e 4º, do RPAF/99, sequer os mesmos foram encontrados nas Pastas Processuais do CONSEF, ou em mídia que acompanhava as peças apresentadas, o que dificulta sobremaneira, o trabalho do julgador, ao ter que de forma manuscrita, reproduzir os termos de defesa, informação fiscal e eventuais manifestações

ocorridas no processo, o que motivou, inclusive, solicitação ao advogado da empresa, em sessão de julgamento, tendo o mesmo prontamente atendido através de e-mail encaminhado para a Sra. Secretária desta Junta de Julgamento Fiscal.

Em relação prejudicial de solicitação de realização de perícia/diligência, não acolho, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”. (Grifei).

A justificativa de tal negativa, se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos pela empresa autuada, em suas operações destinadas ao Estado da Bahia, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa quais seriam os dados do levantamento que contêm erros ou equívocos, sequer que os demonstrativos elaborados os possuíam, a fim de serem devidamente analisados quando da diligência/perícia, acaso realizada.

Tal entendimento careceria apenas de análise de elementos técnicos, jurídicos e químicos, dispensando, pois, qualquer outra providência, para formação do convencimento do julgador.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015 na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1.887.326-RS, datada de 25/03/2021, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no

arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo atividade econômica principal de produção de laminados longos de aço, exceto tubos, CNAE 24.23-7-02, e atividade secundária Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente, CNAE 47.89-0-99, estabelecido no município de Juiz de Fora, Minas Gerais, e no Estado da Bahia na condição de contribuinte substituto/responsável ICMS destino.

No mérito, inicialmente, apesar da assertiva defensiva, a matéria em discussão se resume unicamente a questão fiscal, sendo desnecessário qualquer exame ou pesquisa junto a Escrituração Contábil Digital (ECD), uma vez que se avalia a correteza dos cálculos de ICMS substituição tributária para adquirentes contribuintes inscritos neste Estado.

Basicamente a defesa apresentada se estriba em quatro pilares, os quais serão a partir de agora analisados.

Em relação ao primeiro, relativo ao fato de que as operações realizadas e autuadas não seriam destinadas a contribuintes do imposto, esclareço que de acordo com a planilha acostada em mídia à fl. 12 dos autos, verifico que, com efeito, grande parte das mesmas se destinaram a contribuintes, como Belgo Bekaert Arames Ltda., inscrição estadual 46.484.914, localizado em Feira de Santana, Bahia, que tem como atividade “comércio atacadista especializado de materiais de construção não especificados anteriormente”, Ferragens Negrão Comercial Ltda., inscrição estadual 64.422.030, cuja atividade principal, como se verifica no site da Receita Federal do Brasil é “comércio atacadista de ferragens e ferramentas”, igualmente estabelecida em Feira de Santana, Martins Comércio e Serviços de Distribuição S. A., inscrição estadual 30.619.470, cuja atividade comercial principal é a de “comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários”, localizada em Camaçari, Antônio Lisboa Cordeiro Martins & Cia. Ltda. Inscrição estadual 93.167.837, a qual possui como atividade secundária “comércio varejista de materiais de construção em geral”, situada em Nova Fátima, dentre outros.

Relembro terem os autuantes, às fls. 124 a 129, apresentado “prints” da situação cadastral de cada destinatário das mercadorias no Estado da Bahia, de forma a comprovarem serem as operações destinadas a contribuintes do imposto, em sua maioria estabelecimentos atacadistas, o que atesta

a lisura e correteza do procedimento fiscal, exceto para aquelas notas fiscais destinadas às empresas Wobben Windpower Indústria e Comércio Ltda., inscrição estadual 118.459.570, estabelecida em Juazeiro, e que tem como atividade “fabricação de estruturas pré-moldadas de concreto armado, em série e sob encomenda”, Cervejaria Petrópolis da Bahia Ltda., inscrição estadual 100.252.202, estabelecida em Alagoinhas, cuja atividade principal é “fabricação de cervejas e chopes”, e Instituto de Desenvolvimento Social pela Música, inscrição estadual 125.454.252, localizado em Salvador, e que tem como atividade “serviços de assistência social sem alojamento”, conforme indicado na impugnação apresentada, fato reconhecido em sede de informação fiscal, o que motivou a exclusão dos documentos da autuação, ao meu entender, de forma correta, vez que não comercializariam os produtos adquiridos junto à autuada.

Quanto à inclusão indevida do IPI na base de cálculo, que teria ocorrido, conforme mencionado na defesa, a Lei 7.014/96 determina em seu artigo 4º:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

Já o artigo 8º, ao abordar a substituição tributária, assim estabelece:

“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:

(...)

§ 4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:

I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:

a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária”.

Para efeito da base de cálculo para apuração do imposto vejamos o mesmo instrumento legal, artigo 23, o qual estabelece:

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

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

Esta é a base legal para a cobrança do imposto devido ao Estado da Bahia, e em função do princípio da legalidade, sobejamente conhecido, deve ser aplicado em toda a sua plenitude pelo agente fiscal, no exercício de sua função.

Ainda a respeito de tal tema, esclareço ser este o entendimento das Administrações Tributárias, como pode ser visto na resposta à consulta tributária da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, especificamente ao assunto ora discutido, que embora não vincule a autuada, serve de balizador para o julgador (Resposta a Consulta 6139/2015, de 20/10/2015):

“ICMS – Base de cálculo – Imposto a ser retido por sujeição passiva por substituição tributária.

1. O montante relativo ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) integra a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária (artigo 41 do RICMS/2000).

1. A Consulente, sediada em território fluminense e com CNAE principal referente ao "comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso comercial; partes e peças", informa ter dúvidas quanto à interpretação do artigo 41 do RICMS/SP sobre a necessidade de inclusão do IPI

na base de cálculo da substituição tributária na venda interestadual com destino a clientes paulistas revendedores.

2. *Propõe, então, o seguinte questionamento:*

‘Emitimos uma nota fiscal, com produto destinado à comercialização, e, na mesma, a base de cálculo do ICMS ST e o valor do ICMS ST foram calculados considerando o valor total da nota fiscal, incluindo o valor do IPI.

O cliente recusou o recebimento da mesma alegando que, pelo fato da mercadoria ser destinada à comercialização, o valor do IPI não pode ser considerado no cálculo da substituição tributária.

Sendo assim, gostaríamos de esclarecer se o correto é o cálculo da ST incidir sobre o valor total da nota, incluindo o IPI, ou, se o valor do IPI não deve ser considerado no cálculo’.

3. *Inicialmente, observamos que a presente resposta não analisará a aplicabilidade da sistemática da substituição tributária nas operações de saída de mercadorias realizadas pela Consulente, primeiro porque não foi objeto de indagação, segundo porque a Consulente não esclareceu exatamente qual a descrição e a classificação fiscal de cada mercadoria que destina a estabelecimentos paulistas, tampouco informou qual o dispositivo da legislação deste Estado de São Paulo em que tais mercadorias estão arroladas como sujeitas ao regime da sujeição passiva por substituição tributária.*

4. *Sendo assim, informamos que a presente resposta partirá do pressuposto de que (i) as operações realizadas pela Consulente, relatadas na presente consulta, envolvem mercadorias arroladas no RICMS/2000 como sujeitas à sistemática da substituição tributária e que (ii) a Consulente, ao promover a saída dessas mercadorias com destino a estabelecimento localizado em território paulista, é responsável pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas operações subsequentes, em virtude de acordo celebrado entre os Estados.*

5. *Feitas essas considerações, salientamos, quanto à inclusão ou não do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na base de cálculo do ICMS, que há duas considerações a serem feitas:*

5.1. *De acordo com o § 2º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, ‘não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos’. Todavia, esta disciplina é aplicável às operações próprias.*

5.2. *Para fins de substituição tributária, o artigo 8º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996, determina que a base de cálculo do ICMS, em relação às operações ou prestações subsequentes, deve ser 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’.*

6. *O artigo 41 do RICMS/2000, mencionado pela Consulente, dispõe que ‘na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor resultante da aplicação de percentual de margem de valor agregado estabelecido conforme disposto pela legislação em cada caso’.*

7. *Da leitura do referido dispositivo, observa-se que nas operações de venda de mercadorias, em operações sujeitas à substituição tributária, o sujeito passivo por substituição deve incluir o IPI na base de cálculo do ICMS relativo às operações subsequentes, pois se trata de imposto cujo encargo é transferível ao adquirente.*

8. Portanto, em resposta à dúvida apresentada pela Consulente, informamos que na venda de mercadoria, em operação sujeita à substituição tributária, destinada a estabelecimento paulista, de acordo com o artigo 41 do RICMS/2000, (‘na falta de preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária com retenção antecipada do imposto será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluído (...) impostos (...) transferíveis ao adquirente (...)’), deve ser incluído o IPI na base de cálculo do imposto a ser retido em favor deste Estado de São Paulo”. (Grifei).

Pela sua precisão, abarcando inclusive os argumentos defensivos trazidos, desnecessária qualquer outra consideração;

Daí se confirma estar o IPI a integrar a base de cálculo do imposto, até pelo fato de o Poder Judiciário entender que na hipótese de substituição tributária, a parcela do IPI dever ser agregada à base de cálculo do imposto, reconhecida pelo próprio STF. Vejamos:

“Ementa: ICMS/GO. INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ARTIGO 155, § 2º, XI DA CONSTITUIÇÃO ILESO”.

No voto, o ilustre relator assim se posicionou a respeito da matéria:

“Impende assinalar que, in casu, a inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS decorreu da operação de substituição tributária. Esta circunstância por si só já descaracteriza a similitude com a hipótese do art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal. Ileso, portanto, o referido dispositivo. A propósito, confirmam os seguintes julgados:

‘Agravio Regimental no Recurso Extraordinário. Inclusão do IPI na base de cálculo do ICMS Substituição Tributária. Hipótese fática que não se enquadra na norma do art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal. Improcedência.

1. Não se admite no agravo regimental inovação de fundamentos.
 2. Esta corte firmou entendimento no sentido da constitucionalidade do regime de substituição tributária.
 3. Não ocorrência dos três requisitos dispostos no art. 155, § 2º, XI, da Constituição Federal na operação realizada pela sistemática de substituição tributária. A operação não se dá entre contribuintes, não se destina à industrialização, mas ao consumo final, não constituindo fato gerador do IPI a operação de venda da mercadoria ao consumidor final.
 4. Deve o substituto incluir na base de cálculo do ICMS presumido relativo às operações subsequentes o valor pago a título de IPI”.
- (AgR ARE 714647 GO, 1ª Turma, Relator Ministro Luís Fux, julgado em 10/03/2015, publicado no DJ-e em 31/03/2015).

Logo, a legislação estadual se coaduna com tal entendimento, possuindo a devida e necessária legalidade.

Ademais, a discussão da matéria no âmbito administrativo não se mostra ser a melhor maneira de resolução da matéria, ante o entendimento da autuada, não estando afeita a esta instância, ainda que demonstrado estar a autuação em alinhamento às decisões dos Tribunais Superiores.

E assim o foi, diante das retificações efetuadas, sem que a respeito a empresa autuada nada mais contestasse de forma explícita e objetiva em sua manifestação, o que me leva a considerar a posição dos autuantes como correta.

Lembro, ainda, a respeito de diversas colocações defensivas acerca de aspectos constitucionais da legislação, não somente quanto a este aspecto, mas em relação a diversos outros, o disposto no artigo 125 do COTEB, na seguinte redação:

“Art. 125. 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”.

Quanto a redução da base de cálculo, a matéria se encontra pacificada, podendo, inclusive, invocar o teor da decisão contida no Acórdão CJF 0097-11/18, no qual, o estabelecimento da autuada figurava no polo passivo da relação tributária.

Na informação fiscal prestada, os autuantes esclareceram a metodologia utilizada para consideração e apuração da base de cálculo do imposto tido como devido, e ainda que a empresa tenha mantido a argumentação, a mesma não se sustenta, diante da correteza dos cálculos apresentados.

No argumento defensivo de aplicação equivocada de MVA no cálculo do imposto devido por substituição tributária, esclareço que a matéria foi regulada, por algum tempo, nas operações realizadas entre os Estados de Minas Gerais e Bahia, através do Protocolo ICMS 26/10, celebrado entre tais Estados em 20/01/2010, dispondo sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, sendo o mesmo alterado pelo Protocolo ICMS 154/10, de 24/09/2010, o qual inseriu novas MVA originais que serviriam para o cálculo das MVA ajustadas, do Anexo único do mencionado acordo.

Tais percentuais vigoraram até a edição do Protocolo ICMS 48/13, de 05/04/2013, o qual assim estabeleceu:

“Cláusula Primeira Fica acrescentado o § 4º a cláusula terceira do Protocolo ICMS 26/10, com a seguinte redação:

§4º Nas operações destinadas ao Estado da Bahia e Minas Gerais a MVA-ST original a ser aplicada é a prevista na legislação interna dessas unidades federadas para os produtos mencionados neste Protocolo”.

Ou seja, a estipulação da MVA passou a ser a inserta na legislação interna de cada signatário do mesmo, no caso do Estado da Bahia, no Anexo 1 ao RICMS/12.

Neste sentido, foram editados vários Decretos pelo Estado da Bahia, estabelecendo os percentuais a serem aplicados a diversos produtos, para efeito de substituição tributária, sendo que para cada um dos exercícios auditados, os percentuais podem variar para um mesmo produto.

A empresa trouxe aos autos argumentos relativos ao ano de 2017, e janeiro de 2018, e a respeito esclareço que no ano de 2017, existem dois anexos distintos, sendo um deles vigente de 01/01/2017 até 31/01/2017, e o outro, com vigência entre 01/02/2017 a 31/12/2017.

Os autuantes, para as indicações defensivas, analisaram os percentuais reconhecendo erros e ajustando o lançamento, de acordo com aqueles corretos e vigentes nos períodos autuados, que são em número de três Anexos 1 ao RICMS/12, e não como erroneamente denominado pela defesa “RICMS/02”, resultado que tenho como correto, e ao qual me alinho em seus resultados, não tendo a autuada trazido outras situações em que o erro perdurasse.

Registro, que matéria de igual teor figurou em Auto de Infração de número 206912.0077/16-5, no qual a autuada figurou no polo passivo, o qual foi julgado na forma do Acórdão JJF 0016-01/19, onde igualmente foi analisado argumento relativo a inadequação da MVA utilizada, e cuja decisão foi mantida pelo Acórdão 0275-12/19, em julgamento realizado em 12/09/2019.

No que diz respeito ao caráter considerado pela defesa como abusivo e confiscatório da multa aplicada na autuação (60%), observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio, tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “*jus imperium*”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias,

sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “*O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos, independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Assim, não se pode arguir qualquer arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, e em contraposição ao posicionamento ali posto, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.

Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

“...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

‘[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual §1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária’.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmam-se os julgados:

‘TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral’’. (RE 833.106- AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

‘AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO.

I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido’. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)’’.

Esclareço que a multa percentual aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto.

Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido, rejeitando o argumento posto.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, conforme solicitado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Pelos expostos motivos, especialmente frente aos ajustes realizados pelos autuantes em atendimento e reconhecimento da pertinência dos argumentos defensivos postos, julgo o Auto de Infração parcialmente procedente em R\$ 84.495,41, de acordo com a seguinte demonstração:

2017

Janeiro	R\$	1,13
Fevereiro	R\$	1.217,07
Março	R\$	1.367,21
Abril	R\$	922,11

Maio	R\$ 174,10
Junho	R\$ 3.445,19
Julho	R\$ 742,10
Agosto	R\$ 1.675,98
Setembro	R\$ 1.502,86
Outubro	R\$ 2.530,44
Novembro	R\$ 1.952,15
Dezembro	R\$ 2.689,03

2018

Janeiro	R\$ 12.681,81
Fevereiro	R\$ 140,88
Março	R\$ 421,53
Abril	R\$ 1,58
Maio	R\$ 3.477,42
Junho	R\$ 3.946,83
Julho	R\$ 1.734,59
Agosto	R\$ 1.325,24
Setembro	R\$ 1.713,04
Outubro	R\$ 1.282,81
Novembro	R\$ 2.773,34
Dezembro	R\$ 2.079,11

2019

Janeiro	R\$ 4.472,79
Fevereiro	R\$ 3.710,03
Março	R\$ 5.139,14
Abril	R\$ 7.417,90
Maio	R\$ 214,62
Junho	R\$ 2.596,17
Julho	R\$ 1.203,20
Agosto	R\$ 1.277,50
Setembro	R\$ 1.455,41
Outubro	R\$ 2.428,60
Novembro	R\$ 3.406,29
Dezembro	R\$ 1.376,21

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298624.0005/20-7**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no

valor de **R\$84.495,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR